

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL

INTÉGRATION DES CHANGEMENTS DE NORMES PROFESSIONNELLES
DANS LES PROCESSUS ORGANISATIONNELS DE CABINETS
COMPTABLES DE PETITE ET DE MOYENNE TAILLE

THÈSE

PRÉSENTÉE

COMME EXIGENCE PARTIELLE

DU DOCTORAT EN ADMINISTRATION

PAR

ANGÉLIQUE MALO

MARS 2017

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL
Service des bibliothèques

Avertissement

La diffusion de cette thèse se fait dans le respect des droits de son auteur, qui a signé le formulaire *Autorisation de reproduire et de diffuser un travail de recherche de cycles supérieurs* (SDU-522 – Rév.10-2015). Cette autorisation stipule que «conformément à l'article 11 du Règlement no 8 des études de cycles supérieurs, [l'auteur] concède à l'Université du Québec à Montréal une licence non exclusive d'utilisation et de publication de la totalité ou d'une partie importante de [son] travail de recherche pour des fins pédagogiques et non commerciales. Plus précisément, [l'auteur] autorise l'Université du Québec à Montréal à reproduire, diffuser, prêter, distribuer ou vendre des copies de [son] travail de recherche à des fins non commerciales sur quelque support que ce soit, y compris l'Internet. Cette licence et cette autorisation n'entraînent pas une renonciation de [la] part [de l'auteur] à [ses] droits moraux ni à [ses] droits de propriété intellectuelle. Sauf entente contraire, [l'auteur] conserve la liberté de diffuser et de commercialiser ou non ce travail dont [il] possède un exemplaire.»

REMERCIEMENTS

Ce travail est avant tout un travail collectif et je voudrais remercier ceux et celles qui ont participé de près ou de loin à cette recherche et qui l'ont rendue possible. Ces remerciements seront longs, car ils sont nombreux!

Tout d'abord, un merci tout particulier à ma directrice de thèse, Madame Anne Fortin, professeure à l'École des sciences de la gestion de l'UQAM et à ma co-directrice, Madame Sylvie Héroux, professeure à l'École des sciences de la gestion de l'UQAM. Elles ne m'ont pas seulement dirigée, elles m'ont accompagnée, guidée à chacune des étapes de ce long processus, tantôt en me conseillant, tantôt en m'encourageant lorsque j'étais submergée par l'angoisse du chercheur néophyte! Je tiens à saluer la rigueur et la disponibilité dont elles ont fait preuve tout au long de ces quatre années de travail.

Je souhaite également remercier Madame Danielle Morin, professeure à HEC Montréal, qui a participé activement à ce projet en tant que membre de mon comité. Je tiens à souligner son travail rigoureux et l'implication dont elle a fait preuve au cours de ces années.

Merci à l'ensemble de mes collègues de l'UQTR. Certains m'ont donné accès à leurs réseaux de contacts pour ma collecte de données, d'autres m'ont permis de discuter de mon projet et m'ont fait part de leurs précieux conseils. Tous ont accepté mon absence au département pour me permettre de me consacrer à plein temps pendant trois ans à mon projet de doctorat. Parmi ces collègues, je veux expressément saluer Émilie qui a embarqué dans le même bateau que moi à l'automne 2012 et qui est

devenue plus qu'une collègue. Nous avons partagé nos rires et nos larmes au cours de ces trois dernières années, mais ce fut des années enrichissantes et qui, je l'espère, nous aiderons pour de futurs projets de recherche communs!

Je tiens aussi à remercier l'ensemble de mes répondants, sans la générosité de qui je n'aurais pu faire ce travail. Mes 36 répondants m'ont offert une partie de leur temps, souvent précieux aux mois de janvier et février, et une partie de leur expérience pour me permettre de mener à bien cette recherche. Je leur en suis extrêmement reconnaissante.

Merci à ceux qui habitent mon cœur, car la distance nous sépare, papa, maman, pour m'avoir inculqué toute petite le goût des études et le sens de l'effort. Catherine, ma *grande-petite* sœur, pour m'avoir toujours montré la voie, soutenue, encouragée, malgré cet océan entre nous.

Enfin, je ne peux terminer ces remerciements, sans un mot tout particulier à ceux qui ont vu l'envers du décor pendant ces quatre dernières années. Un travail de si longue haleine ne peut se faire sans le soutien et l'amour de ceux qui nous entourent. Toute ma gratitude va à ceux qui m'entourent quotidiennement de leur amour, ma fille Aryane, Thomas, et mon compagnon de vie, Stéphane.

Aux trois piliers de ma
vie, Aryane, Thomas et Stéphane, pour votre
indéfectible patience et votre amour.

TABLE DES MATIÈRES

LISTE DES FIGURES	x
LISTE DES TABLEAUX	xi
LISTE DES ABRÉVIATIONS	xiii
RÉSUMÉ	xvi
INTRODUCTION	1
CHAPITRE I	
CONTEXTE	9
1.1 Introduction	9
1.2 L'évolution du système de réglementation de l'audit depuis le début des années 2000	10
1.2.1 La structure réglementaire au Canada	10
1.2.2 Le système réglementaire aux États-Unis	16
1.2.3 Les instances internationales de réglementation de l'expertise comptable	20
1.3 Délimitation des changements en certification couverts par la présente recherche	22
1.3.1 La règle d'indépendance 204	23
1.3.2 Une norme de contrôle de la qualité au sein des cabinets comptables	25
1.3.3 Vers l'harmonisation internationale	27
1.3.4 Les Normes canadiennes d'audit (NCA)	33
1.3.5 Les IFRS et les NCECF	55
CHAPITRE II	
RECENSION DES ÉCRITS	57
2.1 Introduction	57

2.2	L'identification de changements de normes comptables et la compréhension des nouveautés par les organisations	58
2.2.1	L'identification de changements de normes	58
2.2.2	La compréhension des nouvelles normes	59
2.3	Les impacts sur la gestion des ressources des organisations	62
2.3.1	La formation	62
2.3.2	La mise à jour des outils	68
2.3.3	Les impacts sur la structure organisationnelle	73
2.4	Les impacts sur la gestion des missions	75
2.4.1	Les impacts sur les types de missions	76
2.4.2	Les impacts financiers	80
2.4.3	Les impacts sur le contrôle de la qualité	83
2.5	L'influence des changements déontologiques sur les pratiques professionnelles	87
2.6	Conclusion	94
CHAPITRE III		
	CADRE CONCEPTUEL	99
3.1	Introduction	99
3.2	L'apprentissage organisationnel et le cadre de Crossan, Lane et White (1999)	100
3.2.1	Définitions de l'apprentissage organisationnel	101
3.2.2	Une approche hybride de l'apprentissage organisationnel	104
3.2.3	Une perspective dynamique de l'apprentissage organisationnel : le cadre conceptuel de Crossan, Lane et White (1999)	110
3.3	Place des considérations déontologiques dans le modèle retenu	139
3.4	Conclusion	142
CHAPITRE IV		
	MÉTHODOLOGIE	144
4.1	Introduction	144

4.2	Le choix d'une étude de terrain qualitative	145
4.3	Une étude exploratoire	148
4.4	Les étapes du devis de recherche	150
4.4.1	L'unité d'analyse	150
4.4.2	L'échantillonnage et la source des données	152
4.4.3	Le traitement des données	185
4.5	Conclusion	205
CHAPITRE V		
PRÉSENTATION DES RÉSULTATS		206
5.1	Introduction	206
5.2	Présentation des résultats	208
5.2.1	Assurer le suivi	208
5.2.2	Pressentir	220
5.2.3	Interpréter	223
5.2.4	Intégrer	230
5.2.5	Institutionnaliser	234
5.2.6	Interagir	280
5.2.7	Encoder	283
5.2.8	Mettre en place	295
5.3	Les changements de normes les plus et les moins laborieux	300
5.3.1	La règle d'indépendance 204	301
5.3.2	La NGC-CQ et la NCCQ-1	303
5.3.3	La nouvelle approche d'audit	304
5.3.4	Les NCA	308
5.3.5	La vision positive de ces changements	309
5.4	Les processus organisationnels des cabinets : une question de taille	311
5.5	Conclusion	318

CHAPITRE VI	
DISCUSSION	321
6.1 L'acquisition des connaissances et la compréhension des changements	321
6.1.1 L'acquisition des connaissances	322
6.1.2 La sélection dans les nouveautés	323
6.1.3 La compréhension des nouvelles normes	325
6.2 La gestion des ressources humaines des cabinets comptables de petite et de moyenne taille	326
6.2.1 Le recrutement et la rétention	326
6.2.2 La formation	329
6.3 La gestion des missions	330
6.3.1 Acceptation et reconduction de missions	330
6.3.2 Gestion des risques des missions	334
6.3.3 Exécution des missions	335
6.3.4 Contrôle de la qualité des missions	337
6.3.5 Affectation des budgets de temps et du personnel	339
6.4 La perception d'une inadéquation des normes	343
6.5 Les ressources : un enjeu de taille	344
6.6 L'intégration des changements au niveau de la certification dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille	346
6.7 Une classification des changements de normes	347
6.8 L'analyse du cadre conceptuel	351
CHAPITRE VII	
CONCLUSION	357
7.1 Introduction	357
7.2 Le contexte et la littérature	357
7.3 L'approche méthodologique	359

7.4	Les principaux résultats	360
7.5	Les contributions	367
7.5.1	Les contributions pratiques	367
7.5.2	Les contributions théoriques	369
7.6	Les limites	373
7.7	Les avenues de recherche	375
ANNEXE A		
GUIDE D'ENTREVUE UTILISÉ POUR LES CINQ PREMIÈRES		
ENTREVUES		377
ANNEXE B		
GUIDE D'ENTREVUE INCLUANT LES MODIFICATIONS APRÈS LA		
CINQUIÈME ENTREVUE		385
ANNEXE C		
FORMULAIRE D'INFORMATION ET DE CONSENTEMENT		393
ANNEXE D		
LETTRE D'INTRODUCTION AU PROJET DE RECHERCHE		397
ANNEXE E		
FORMULAIRE DE CONFIDENTIALITÉ		399
ANNEXE F		
TABLEAU DE CODES		401
BIBLIOGRAPHIE		411

LISTE DES FIGURES

Figure		Page
1.1	La structure réglementaire au Canada après SOX	17
3.1	Le cadre conceptuel de l'apprentissage organisationnel dynamique	125
3.2	Le cadre conceptuel de l'apprentissage organisationnel dynamique modifié	138
6.1	L'apprentissage organisationnel dynamique au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille	353

LISTE DES TABLEAUX

Tableau	Page
1.1 Aperçu des modifications incluses dans les lettres de classement No 19 (ICCA, 2004a) et No 22 (ICCA, 2005)	28
1.2 Classification des changements de normes selon leur influence anticipée sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille	51
3.1 Définitions de l'apprentissage organisationnel	102
4.1 Extrait du classement des 30 cabinets comptables les plus importants au Canada	160
4.2 Répartition des cabinets par taille	163
4.3 Répartition des entrevues par ensembles régionaux	167
4.4 Classement des réseaux de cabinets comptables au Canada	169
5.1 Processus divers utilisés par les cabinets comptables de petite et de moyenne taille pour identifier les changements de normes	214
5.2 Stratégies d'interprétation présentes dans les cabinets comptables de petite et de moyenne taille	230

5.3	Principales procédures organisationnelles développées conséquemment à l'implantation des changements de normes en certification au cours des années 2000 au Canada	243
5.4	Principaux outils modifiés conséquemment à l'implantation des changements de normes en certification au cours des années 2000 au Canada	260
5.5	Principaux outils développés conséquemment à l'implantation des changements de normes en certification au cours des années 2000 au Canada	262
5.6	Présence de ressources externes dans les sous-processus de l'apprentissage organisationnel dynamique	282
5.7	Stratégies d'encodage diverses	294
5.8	Bienfaits des changements de normes	310
5.9	Processus organisationnels selon la taille des cabinets	313
6.1	Classification des changements de normes selon leur influence perçue sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille	349

LISTE DES ABRÉVIATIONS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ASB	Auditing Standards Board
ASIC	Australian Securities and Investments Commission
BRA	Business risk audit
CA	Comptables agréés
CCRC	Conseil canadien sur la reddition de comptes
CGA	Comptables généraux accrédités
CIPi	Comité sur l'intérêt public et l'intégrité
CMA	Comptables en management accrédités
CNAC	Conseil des normes d'audit et de certification
CNC	Conseil des normes comptables
CNVC	Conseil des normes de vérification et de certification
CPA	Comptables professionnels agréés
CSNAC	Conseil de surveillance de la normalisation en audit et certification
FASB	Financial Accounting Standards Board
HCE	Hypothèse de la continuité de l'exploitation

IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
ICAO	Institute of Chartered Accountants of Ontario
ICCA	Institut canadien des comptables agréés
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards of Auditing
ISB	Independence Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards (Normes internationales d'information financière)
MAQ	Manuel d'assurance qualité
NASBA	National Association of State Boards of Accountancy
NCA	Normes canadiennes d'audit
NCECF	Normes comptables pour les entreprises à capital fermé
NCOSBL	Normes comptables pour les organismes sans but lucratif
NVGR	Normes de vérification généralement reconnues
OCAQ	Ordre des comptables agréés du Québec
OCPAQ	Ordre des comptables professionnels agréés du Québec
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PCGR	Principes comptables généralement reconnus

PME	Petite et moyenne entreprise
POB	Public Oversight Board
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Loi Sarbanes-Oxley
UQAM	Université du Québec à Montréal

RÉSUMÉ

Dans cette thèse nous analysons comment les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont été intégrés dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Nous avons mené une étude qualitative de terrain auprès de 33 cabinets comptables répartis à travers l'ensemble de la province du Québec. Nos entrevues nous ont permis de constater que ces cabinets disposent de processus organisationnels permettant de faire le suivi des changements dans les normes et par la suite d'en faire l'analyse, selon leurs besoins, pour évaluer les changements à opérer dans les routines du cabinet. Toutefois, nous avons constaté que la nature de ces processus organisationnels pouvait varier selon la taille du cabinet et la disponibilité, ou non, des ressources. Les changements en certification des années 2000 ont eu des impacts importants sur la gestion des missions, particulièrement en ce qui a trait à la documentation des dossiers, la planification des missions et ainsi qu'aux systèmes de contrôle de la qualité. Une partie de ces changements a donné lieu à la mise en place de pratiques plus éthiques par une partie des cabinets participants, que par le passé. L'ensemble de ces changements a contribué à un accroissement du coût de l'audit ayant entraîné la conversion de plusieurs missions d'audit en missions d'examen, et cela avec l'assentiment des banques. Ce dernier constat pose la question de la valeur accordée par les banques aux missions d'audit dans un contexte de PME.

D'un point de vue théorique, nous nous sommes appuyée sur le cadre conceptuel des 4I (*intuiting ou pressentir, interpreting ou interpréter, integrating ou intégrer et institutionalizing ou institutionnaliser*) de l'apprentissage organisationnel (Crossan et al., 1999) modifié par Kleysen et Dyck (2001), Zietsma et al. (2002) et Jones et Macpherson (2006) avec l'ajout, entre autres, des sous-processus *assurer le suivi, encoder, mettre en place, et interagir*. Si nos répondants nous ont permis de confirmer l'utilisation de certains des sous-processus de ce cadre (*assurer le suivi, interpréter, intégrer, institutionnaliser, encoder, mettre en place, interagir*), ils ont également fait ressortir la nécessité de contextualiser ce cadre, notamment dans un environnement normé tel que celui de la profession comptable. En effet, dans ce contexte, la notion de *pressentir* n'apparaît pas, mais fait plutôt place à une notion plus orientée avec le sous-processus *filtrer* l'information sur les changements de

normes. Par ailleurs, le sous-processus *intégrer* n'est pas observé chez les cabinets de type praticien seul (où un seul associé est responsable des missions d'audit, mais qui peut être soutenu, le cas échéant, par un personnel constitué de professionnels comptables) en raison du nombre restreint de ressources professionnelles au sein de ces organisations.

Notre principale contribution tient dans la description détaillée des processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille quant à l'intégration des changements de normes dans leurs pratiques. Cette description précise, permise par une méthodologie couvrant un très large panel de cabinets de différentes tailles, a mis en lumière les différences pouvant exister en termes de processus organisationnels au sein des cabinets n'appartenant ni aux Big 4, ni au Deuxième tiers. La disponibilité des ressources est souvent à l'origine de ces différences et laisse parfois les cabinets bénéficiant le moins de ressources (ceux de quatre associés et moins) plus démunis face aux changements normatifs.

Notre deuxième contribution provient de l'utilisation d'un cadre conceptuel issu de la littérature en management pour explorer un phénomène lié à la littérature en audit. L'application du cadre conceptuel de l'apprentissage organisationnel dynamique des 4I modifié à l'intégration des changements de normes au sein des cabinets comptables a permis une compréhension approfondie de ce phénomène.

Enfin, notre dernière contribution provient du constat que les changements de normes des années 2000 semblent avoir eu, en partie, pour effet de renforcer les pratiques éthiques de certains cabinets de petite et de moyenne taille donnant ainsi raison aux partisans d'un renforcement des normes.

Mots clés : cabinets comptables de petite et de moyenne taille; apprentissage organisationnel; processus organisationnels; certification; audit.

INTRODUCTION

La fraude à grande échelle fait la une des journaux et les structures de réglementation subissent constamment des pressions pour les obliger à réagir et notamment pour éviter que ne se répande l'impression d'un échec du système. Il s'ensuit inévitablement la création de nouveaux organes de réglementation [...] (Power, 1997, p. 65).

Les scandales financiers survenus au début des années 2000 ont entraîné une perte de confiance du public dans les marchés financiers et dans un certain nombre d'institutions, faisant subir, comme l'analysait Power dès la fin des années 1990, des pressions sur les instances de réglementation. Plusieurs auteurs (Defond et Francis, 2005; Read et al., 2004), soulignent que ces événements en particulier, incluant la chute du cabinet comptable Arthur Andersen en 2002, ont mis sous la loupe la profession comptable et ont rappelé l'importance de l'audit. Ainsi, «[...] dans un court laps de temps, la réglementation entourant les auditeurs a été marquée par des changements significatifs» (Read et al., 2004, p. 241, traduction) et ce, partout à travers le monde. Ces changements s'inscrivent également dans un contexte de mondialisation de l'économie qui a favorisé la mise en place de normes internationales. L'internationalisation des normes (comptables et d'audit) a pour principal objectif d'accroître pour les investisseurs la comparabilité de leurs investissements, quel que soit le pays dans lequel ils ont lieu (Durocher et al., 2016). Actuellement, d'autres changements sont encore attendus, tant au niveau mondial que

canadien¹, puisque différentes initiatives ont été prises par plusieurs pays en vue d'améliorer la qualité de l'audit dans un but ultime de renforcer la confiance du public à l'égard de l'information financière publiée.

Ces multiples changements, tant au niveau de la réglementation que de la normalisation, ne sont pas sans avoir de grandes conséquences pour l'ensemble des parties prenantes, que ce soit les préparateurs de l'information financière (Couleau-Dupont, 2011; Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Demaria, 2008; Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006), les auditeurs (Durocher et al., 2016; Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006; Prat dit Hauret et Husser, 2006) ou encore les utilisateurs des états financiers (Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006). Dans une allocution au 29^e congrès de l'European Accounting Association, Hoogendoorn (2006) allait même jusqu'à comparer le passage de l'Europe aux International Financial Reporting Standards (IFRS) en 2005 comme l'élément «le plus révolutionnaire au regard des états financiers depuis la comptabilité en partie double de Pacioli» (p. 23, traduction).

Ces changements de normes, depuis le début des années 2000, tantôt majeurs, tantôt marginaux, ont nécessité des ajustements, tant sur le plan organisationnel que stratégique, de la part des différents acteurs du milieu que sont les entreprises (Couleau-Dupont, 2011; Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Demaria, 2008; Jones et Higgins, 2006), les cabinets comptables (Durocher et al., 2016; Hoogendoorn, 2006; Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006; Prat dit Hauret et Husser, 2006; Tokar, 2005) et les institutions telles que les autorités de réglementation (Bédard, 2005; Baker et al., 2014; Thiessen, 2005). C'est dans ce contexte de changements normatifs et de changements organisationnels que s'inscrit notre recherche. Plus particulièrement, nous allons nous attarder aux cabinets comptables de petite et de

¹ Citons, à titre d'exemple, l'appel à commentaire de décembre 2015 de l'IAASB portant sur l'amélioration de la qualité de l'audit pour servir l'intérêt public.

moyenne taille, car peu de recherches les ciblent spécifiquement alors qu'ils sont directement touchés par ces changements normatifs. Par ailleurs, ces cabinets, en tant qu'organisations de petite et de moyenne taille, ne bénéficient pas des mêmes ressources que les cabinets de grande taille pour faire face aux changements survenus, «plusieurs petits praticiens se sent[ant] même dépassés depuis la dernière décennie» (Durocher et al., 2016, p. 75, traduction). Il apparaît donc nécessaire d'identifier les pratiques organisationnelles de ces cabinets et de comprendre comment elles évoluent en temps de changements normatifs. S'il apparaît incontestable que les cabinets de grande taille possèdent davantage de ressources et, de ce fait, sont mieux outillés que les plus petits cabinets pour faire face aux changements, il semble nécessaire de mieux documenter et comprendre à quels niveaux s'opèrent en pratique les différences entre ces deux types de cabinets. Cette compréhension permettra notamment de mieux saisir pourquoi l'internationalisation des normes a accentué le clivage entre les cabinets de grande taille et les cabinets de petite taille (Durocher et al., 2016). Dans cette optique, nous avons formulé la question de recherche suivante:

Comment les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont-ils été intégrés dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille?

Afin d'avoir une compréhension plus fine de notre objet de recherche, nous avons formulé les trois sous-questions de recherche suivantes :

1. Comment ces cabinets acquièrent-ils leur connaissance et leur compréhension des changements de normes survenus?
2. En quoi la gestion des ressources de ces cabinets, à savoir le recrutement, la rétention et la formation des ressources humaines, est-elle influencée par ces changements de normes?

3. En quoi la gestion des missions de certification par ces cabinets, à savoir l'acceptation et la reconduction des missions, l'affectation des budgets de temps et du personnel, la gestion des risques des missions, l'exécution et le contrôle de la qualité des missions, est-elle influencée par ces changements de normes?

Nous considérons que le recours à une approche herméneutique nous permettra d'appréhender le phénomène à l'étude, soit l'apprentissage organisationnel au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille et, plus particulièrement, comment des changements dans les normes influencent les pratiques de ces cabinets. L'herméneutique s'inscrit dans le paradigme de l'interprétativisme et est une des méthodes d'analyse utilisées par une partie importante des chercheurs se réclamant de ce paradigme (Deetz, 1996). L'herméneutique a comme objectif d'interpréter le texte, et ce, par le biais d'une approche systématique (Balfour et Mesaros, 1994). Dans sa définition contemporaine, l'herméneutique peut s'appliquer à des textes de formes très diversifiées telles que les discours, les entrevues, les rapports et les budgets (Balfour et Mesaros, 1994). Le terme « texte » est donc utilisé dans un sens beaucoup plus large que son sens littéral.

La méthode d'analyse du texte décrite par Balfour et Mesaros (1994) trouve son origine chez Gadamer (1975) et est décrite comme étant le «cercle herméneutique» (p. 560, traduction). Il s'agit d'un processus de va-et-vient entre des hypothèses initialement développées par le chercheur et le texte². Ces hypothèses initiales proviennent de la connaissance acquise par le chercheur sur le sujet et lui servent de guide tout au long du processus d'interprétation du texte (Balfour et Mesaros, 1994). Par la suite, en fonction de l'interprétation du texte faite par le chercheur, les hypothèses sont révisées, ce qui peut donner lieu à un nouveau texte. «L'objectif de

² Nous nous positionnons ici dans l'approche contemporaine décrite précédemment et, ainsi, nous utilisons le terme « texte » dans un sens plus large que son sens littéral.

cette approche interprétative est d'enrichir la compréhension du texte, mais aussi des actions prises par les humains [...]» (Balfour et Mesaros, 1994, p. 560, traduction).

Nous nous situons dans cette approche puisqu'en nous basant sur une revue de la littérature pertinente (chapitre II), ainsi que sur un cadre conceptuel reconnu (chapitre III), nous avons acquis une connaissance initiale du phénomène à l'étude. Par ailleurs, ce sont ces éléments de la littérature et du cadre conceptuel qui nous guideront lors de l'analyse de nos données, nous permettant ainsi d'effectuer les va-et-vient dont il est fait mention dans le cercle herméneutique. Par cette analyse et l'interprétation de nos données, nous obtiendrons une compréhension du phénomène à l'étude dans son contexte.

Ainsi par cette recherche reposant sur une approche herméneutique, nous souhaitons apporter des réponses à certains éléments qui ne sont que très peu traités dans la littérature. Tout d'abord, une très grande majorité des études portant sur les changements de normes dans la profession comptable touche principalement des grandes entités, soit les Big Four (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Hoogendoorn, 2006; Tokar, 2005), soit les grandes entreprises cotées sur les marchés boursiers (Couleau-Dupont, 2011; Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Demaria, 2008; Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006). Bien qu'une de ces études (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011) aborde quelque peu les cabinets de petite et de moyenne taille, elle ne le fait que dans le cadre d'une étude plus large couvrant l'ensemble des cabinets incluant les Big Four. La problématique des cabinets de petite et de moyenne taille n'est donc pas au centre de cette étude. Comme mentionné par Durocher et al. (2016), «il existe relativement peu de recherches consacrées à l'étude de la réalité des petits cabinets comptables (Tinker, 2002)» (p. 67, traduction). Ainsi, dans la même veine que ces auteurs, nous souhaitons contribuer par notre recherche à cet aspect de la littérature en effectuant une étude qui porte exclusivement sur les cabinets de petite et de moyenne taille.

Alors qu'il semble acquis que les cabinets de grande taille bénéficient de ressources plus importantes que les cabinets de petite taille leur permettant de mieux s'adapter aux changements normatifs (Durocher et al., 2016), à notre connaissance, peu d'études ont spécifiquement étudié les processus organisationnels de ces derniers. L'analyse en détail de ces processus permettra d'apporter un éclairage nouveau sur les différences pouvant exister entre les grands cabinets et les cabinets de plus petite taille et sur l'impact que peuvent avoir ces différences sur le positionnement actuel des cabinets de petite taille dans la profession comptable.

De plus, nous avons choisi d'analyser l'influence de changements survenus au cours d'une période de 10 ans, alors que la majorité des écrits antérieurs portent sur un seul type de changement situé à une période précise, soit le basculement vers les IFRS (Couleau-Dupont, 2011; Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Demaria, 2008; Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006; Prat dit Hauret et Husser, 2006; Tokar, 2005), soit le passage aux International Standards of Auditing (ISA) (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011). À notre connaissance, l'étude récemment publiée par Durocher et al. (2016) est la seule exception qui traite de l'impact de l'internationalisation des normes incluant à la fois les normes comptables (IFRS) et les normes d'audit (NCA). Notre étude portant sur plusieurs changements normatifs nous permettra de compléter les résultats déjà dégagés par ces quelques études antérieures.

Par ailleurs, tel que le mentionnent Cooper et Robson (2006), à la suite des scandales des années 2000, plusieurs auteurs (Mitchell et Sikka, 2004; Wyatt, 2004; Zeff, 2003a et b) ont prôné un accroissement de la réglementation entourant l'exercice de la profession comptable afin de renforcer l'adhésion des cabinets aux valeurs professionnelles. L'étude de l'intégration de certains de ces changements apportés par la profession (voir chapitre I) en réponse à ces scandales, nous permettra de

documenter l'impact qu'ils ont eu, ou non, sur les façons de faire de ces cabinets d'un point de vue éthique.

Enfin, les études que nous avons recensées (voir chapitre II) ne s'appuient pas sur la perspective de l'apprentissage organisationnel. Ainsi, nous aborderons les changements de normes dans les cabinets comptables de petite et de moyenne taille, en utilisant cette approche théorique. L'utilisation de ce cadre théorique différent nous permettra d'apporter un éclairage particulier sur le phénomène des changements de normes dans la profession comptable. Nous nous attarderons aux processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille et nous pourrons ainsi mettre en lumière l'influence que les changements de normes en certification ont eue sur ces processus au cours des années 2000. Par le fait même, nous contribuerons à comprendre les mécanismes d'acquisition et d'exploitation des connaissances des PME³, peu connus selon Jones et al. (2010).

Cette thèse comporte sept chapitres. Dans le premier chapitre, nous présentons les éléments contextuels en lien avec notre objet de recherche, tels que les changements apportés sur le plan des normes de certification au Canada depuis le début des années 2000. Nous traitons également des changements en matière de réglementation tant au Canada qu'aux États-Unis ainsi qu'internationalement. Dans le deuxième chapitre, nous faisons une recension des écrits qui portent sur les changements de normes qui ont eu lieu dans la profession comptable, que ce soit au niveau des normes de certification ou des normes comptables. Nous nous attardons aussi aux écrits portant sur les changements survenus dans les normes comptables, car nous considérons plausible que certains des processus organisationnels auxquels nous nous attardons soient les mêmes qu'il s'agisse d'un changement de norme comptable ou de norme de certification. Entre autres, le processus lié à l'acquisition de connaissances ou encore

³ Notre étude ne portant que sur les cabinets de petite et de moyenne taille.

à la formation ne devrait pas différer en fonction du type de changement de normes. Dans le troisième chapitre, nous proposons un cadre conceptuel nous permettant de répondre à notre question de recherche et à nos sous-questions. Ce cadre conceptuel est issu du champ de l'apprentissage organisationnel que nous décrivons également. Dans le quatrième chapitre, nous exposons notre méthodologie de recherche y compris les considérations éthiques qui y sont rattachées. Nos résultats de recherche sont présentés au chapitre V en suivant la logique du cadre conceptuel retenu. Au chapitre VI, nous effectuons une discussion de ces résultats nous permettant de répondre à nos questions de recherche. Enfin, au chapitre VII, nous revenons sur les principaux éléments de cette thèse tout en y incluant les limites et les avenues de recherche. C'est dans ce chapitre que nous soulignons nos contributions sur les plans pratique et académique.

CHAPITRE I

CONTEXTE

1.1 Introduction

Si l'on en croit Michael Power (1997), l'audit, et l'ensemble de la réglementation encadrant celui-ci, est tributaire de la fraude :

L'histoire de l'audit, tout comme l'histoire de la réglementation en général, est perçue comme l'histoire d'un échec. [...]. Le développement de l'audit financier semble prisonnier d'une dialectique de l'échec, chaque crise déclenchant une nouvelle série de changements institutionnels (Power, 1997, p. 66-67).

À ces changements institutionnels s'ajoutent également des changements de normes. En effet, Power (1997) cite notamment le remaniement des normes d'audit au Royaume-Uni pour se coller davantage aux normes américaines, ainsi que la mise en place de normes de contrôle de la qualité. L'ouvrage de Power nous permet de constater que, déjà par le passé, des fraudes avaient résulté en des changements dans les normes de certification.

Le principal objectif de notre recherche est de comprendre les ajustements organisationnels auxquels les cabinets comptables de petite et de moyenne taille procèdent, le cas échéant, lorsque des changements répétés ont lieu au niveau des normes. Pour mieux appréhender ce phénomène, dans un premier temps, nous allons décrire l'évolution de l'environnement réglementaire de la profession comptable afin de mieux en comprendre les enjeux globaux. Dans un deuxième temps, nous

définirons les changements de normes en certification qui feront l'objet de notre étude et nous en présenterons les principaux éléments.

1.2 L'évolution du système de réglementation de l'audit depuis le début des années 2000

Pour bien répondre à la question de recherche et aux sous-questions, il convient de décrire la structure réglementaire au Canada et son évolution depuis le début des années 2000. Par ailleurs, étant donné que nous nous situons dans un système de plus en plus global (Durocher et al., 2016), nous jugeons pertinent de décrire également le processus réglementaire aux États-Unis. Cette analyse nous apparaît d'autant plus pertinente qu'une partie des changements survenus au Canada durant cette période est en lien direct avec les changements survenus aux États-Unis. Enfin, nous présenterons la structure internationale au sein de laquelle œuvre actuellement le Canada en matière de normalisation en certification.

1.2.1 La structure réglementaire au Canada

Avant de traiter de la structure réglementaire au Canada, avant et après les changements survenus au sein de la profession comptable à la suite des scandales financiers des années 2000, nous allons décrire le processus de fusion de la profession qui est survenu au cours des trois dernières années et qui devrait prendre fin en 2016.

1.2.1.1 La fusion de la profession comptable au Canada

Pendant de nombreuses décennies la profession comptable au Canada était représentée par trois associations d'experts-comptables, soit les Comptables Agréés (CA), les Comptables Généraux Accrédités (CGA) et les Comptables en Management Accrédités (CMA). En 2011, des pourparlers ont été entamés entre les différents organismes comptables au Canada, alors au nombre de 40, pour unifier la profession en une seule organisation comptable, tant sur le plan national que provincial (CPA Canada, 2014c). Le 1^{er} octobre 2014 «l'unification des trois organisations comptables nationales s'est concrétisée» (CPA Canada, 2014c, p. 14) regroupant ainsi l'ensemble des membres sous l'égide de CPA Canada. Le nombre d'organisations professionnelles comptables a été réduit à 14 et couvre à la fois le Canada et les Bermudes (CPA Canada, 2014c). Bien qu'au niveau national, l'unification ait été achevée le 1^{er} octobre 2014, au niveau provincial, il est prévu qu'elle s'achève en 2016 (CPA Canada, 2014c). Quoiqu'il en soit, bien qu'extrêmement importante sur plusieurs aspects, cette fusion n'a pas d'impact direct sur la structure réglementaire de l'audit, si ce n'est au niveau de la dénomination puisque l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA), qui était l'organisme comptable responsable de la normalisation en audit, se nomme désormais CPA Canada.

1.2.1.2 Le système réglementaire canadien avant SOX

Le système réglementaire canadien en matière de certification a subi certains changements dans la foulée des scandales financiers des années 2000, mais d'abord et avant tout dans la foulée de la mise en place de la loi Sarbanes-Oxley (SOX) aux États-Unis en 2002. Avant cette loi, le système réglementaire canadien en matière

d'audit était relativement différent du système américain, mais depuis 2002, les deux systèmes tendent à devenir similaires (Baker et al., 2014).

«La profession comptable et d'audit au Canada trouve ses origines au XIX^e siècle alors que le Canada était un Dominion de la Couronne Britannique» (Baker et al., 2014, p. 380, traduction). La Constitution canadienne prévoit qu'il revient aux provinces de légiférer en matière d'exercice des professions et de réglementation des valeurs mobilières (Bédard et al., 2002). Ainsi, ce sont les gouvernements des dix provinces du Canada qui, conjointement avec les associations professionnelles tant provinciales que nationales, réglementent l'audit au Canada (Bédard et al., 2002).

Tel que mentionné ci-dessus, l'établissement (développement et promulgation) des normes en certification est la prérogative de l'ICCA (maintenant CPA Canada), organisme à but non lucratif créé par une loi spéciale du parlement canadien en 1902 (Baker et al., 2014). Par ailleurs, chaque gouvernement provincial, à l'exception du Québec, a créé un organisme responsable de réglementer la comptabilité publique (Bédard et al., 2002). Au Québec, cette fonction revient à l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec (OCPAQ, anciennement OCAQ). Par ailleurs, l'Office des professions du Québec a comme mission de «veiller à ce que chaque ordre assure la protection du public» (LRQ, c. C-26, art.12, cité dans Bédard et al., 2002), ce qui touche donc l'OCPAQ. Comme le rappellent Baker et al. (2014), si l'OCPAQ n'applique pas les recommandations faites par l'Office des professions du Québec, alors l'Office peut lui imposer des changements.

En plus des organismes de réglementation, chaque province possède une association d'experts-comptables dite autoréglémentée, qui prend la forme d'un ordre au Québec et d'un institut dans les autres provinces. La grande différence entre l'ordre au Québec et les instituts dans le reste du Canada réside dans la liberté d'action. En effet, comme expliqué précédemment, l'OCPAQ doit appliquer les recommandations de

l'Office des professions du Québec, alors que les instituts, tels que l'Institut of Chartered Accountants of Ontario (ICAO, maintenant CPA Ontario) peuvent adopter leurs «propres règles en les faisant approuver par [leurs] membres» (Bédard et al., 2002, p. 144). Parmi les fonctions qui reviennent à ces instituts/ordre se retrouvent l'émission des permis de comptabilité publique, l'établissement des règles de conduite de la profession ainsi que les mécanismes disciplinaires (Baker et al., 2014). Il est à noter que chaque membre de l'institut/ordre provincial est également, de façon automatique, membre de l'ICCA (CPA Canada).

En ce qui a trait aux règles déontologiques, ce sont les instituts/ordre provinciaux qui ont la responsabilité d'élaborer ces règles, toutefois, ils le font de concert avec l'ICCA (CPA Canada) (Bédard et al., 2002). À ce propos, CPA Canada (2016a) indique que «les normes de déontologie adoptées par les organisations provinciales au Canada sont élaborées de manière à s'harmoniser à celles du Code de déontologie des professionnels comptables publié par le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (l'IESBA)». Rappelons toutefois que l'OCPAQ est tenu de suivre les règlements de l'Office des professions du Québec. Ainsi, au Québec, c'est l'article 87 du *Code des professions* qui exige la mise en place par chaque profession d'un Code de déontologie (Bédard, 2001). Par ailleurs, lorsqu'un ordre professionnel souhaite apporter des modifications à son Code de déontologie, il doit les soumettre à l'Office des professions du Québec qui, après examen, les recommandera pour adoption avec ou sans modifications au gouvernement du Québec (Bédard, 2001).

Enfin, pour terminer le tour d'horizon du système réglementaire au Canada en matière de normes de certification avant SOX, nommons le Conseil des normes de vérification et de certification (CNVC) dont le rôle était, et est encore, sous le nom de Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC), d'établir les normes en matière d'audit et d'autres services fournis par les experts-comptables (CPA Canada, 2014a).

1.2.1.3 Le système réglementaire canadien après SOX

Au Canada, contrairement aux États-Unis, la pression pour réformer la profession comptable était moins grande. En effet, les scandales financiers ont été d'une moins grande envergure et, de plus, la décentralisation des autorités des marchés financiers vers les provinces rendait les réformes plus difficiles à mettre en place (Baker et al., 2014). Toutefois, des changements au niveau de la structure réglementaire ont été opérés au Canada dans la lignée de SOX. Bédard (2005) mentionne trois raisons expliquant ces changements : «maintenir la réputation des marchés canadiens [...], prévenir les conséquences potentielles pour les sociétés canadiennes de la réglementation et de la législation états-unienne [...] et] maintenir le système d'autorégulation de la profession comptable» (p. 21).

Les principaux changements au niveau structurel sont la mise en place du Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) et la création du Conseil de surveillance de la normalisation en vérification et certification (CSNVC). De plus, comme nous le verrons plus en détails dans la prochaine section, des changements ont aussi été apportés au niveau des normes/règles elles-mêmes, notamment en ce qui concerne l'indépendance de l'auditeur et les normes d'audit.

Le premier changement, soit la création du CCRC annoncée en juillet 2005, fait suite à la création du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) aux États-Unis, mais avec des pouvoirs moins étendus que son homologue américain. En effet, comme rappelé précédemment, le pouvoir d'établir et de promulguer des normes en audit et en certification revient à l'ICCA (CPA Canada), même après l'adoption de SOX, alors qu'aux États-Unis, c'est le PCAOB qui détient dorénavant ce pouvoir⁴. Le rôle du CCRC est d'abord, et avant tout, de «surveiller les vérificateurs de sociétés

⁴ Notons toutefois, pour plus de précision, que tous les pouvoirs du PCAOB concernent uniquement l'audit d'états financiers de sociétés ouvertes, distinction qui n'existe pas au Canada.

ouvertes et assurer un haut degré de qualité et d'indépendance» (Thiessen, 2005, p. 17). Pour ce faire, le CCRC effectue des inspections auprès des cabinets comptables qui effectuent l'audit des états financiers de sociétés ouvertes sur une base annuelle ou triennale. Ainsi, contrairement au mécanisme d'inspection des instituts/ordre provinciaux, le champ d'intervention du CCRC se situe uniquement au niveau des cabinets faisant de l'audit des états financiers de sociétés ouvertes.

Le CCRC est issu d'une initiative conjointe entre les Commissions des valeurs mobilières ou Autorité des marchés financiers, le Bureau du surintendant fédéral des institutions financières et l'ICCA (Thiessen, 2005) et est régi par le Règlement 52-108 des Autorités canadiennes en valeurs mobilières⁵ (CCRC, 2014b). C'est ce même règlement qui stipule que les états financiers des sociétés ouvertes doivent être audités par des cabinets comptables inscrits auprès du CCRC et répondre à leurs exigences (Thiessen, 2005).

Le deuxième changement de structure important est la création du CSNVC (devenu le Conseil de surveillance de la normalisation en audit et certification (CSNAC) par la suite). Selon Bédard (2005), en 1998, l'ICCA (CPA Canada) affirmait ne pas croire en la nécessité de mettre en place un organisme de surveillance à l'égard des normes en audit et certification. Toutefois, après les scandales financiers du début des années 2000 et l'adoption de la loi SOX, il est apparu nécessaire de mettre en place un tel organisme de surveillance (Bédard, 2005). La création du CSNVC en octobre 2002 résulterait donc du besoin de restaurer la confiance du public envers les états financiers et les auditeurs, et du fait que le pouvoir d'élaboration des normes en audit aux États-Unis avait été conféré au PCAOB (Bédard, 2005). Ce conseil est

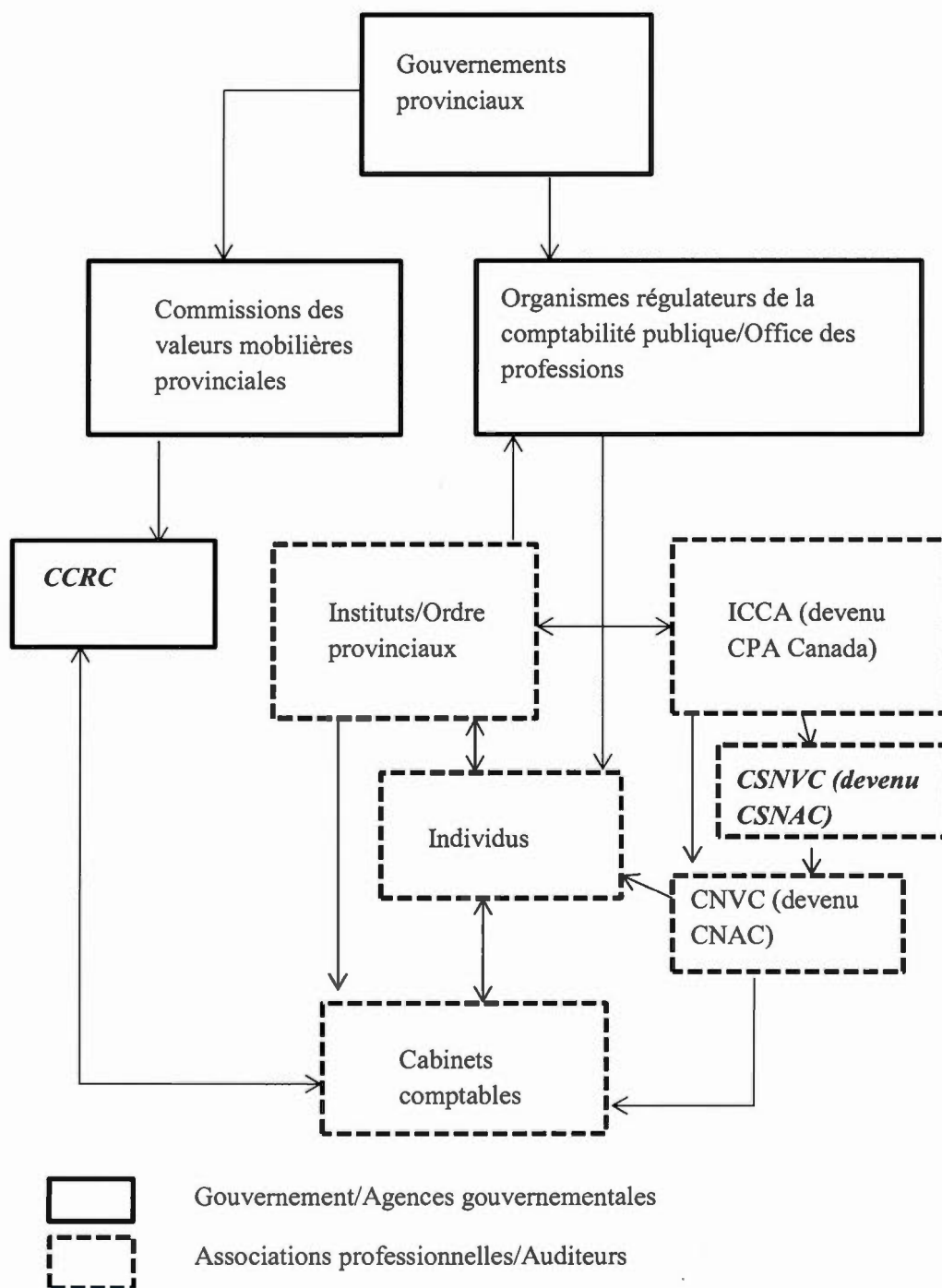
⁵ «Les autorités en valeurs mobilières des 10 provinces et 3 territoires du Canada se sont regroupées au sein des **Autorités canadiennes en valeurs mobilières** (ACVM). Les ACVM protègent les investisseurs canadiens contre des pratiques déloyales ou frauduleuses, tout en favorisant l'équité et l'efficacité des marchés financiers» (ACVM, 2015).

indépendant et a comme rôle de superviser les activités du CNVC (CPA Canada, 2014a). La figure 1.1 présente la structure réglementaire au Canada à l'heure actuelle.

Tel que le rappellent Baker et al. (2014), bien que cette structure ait évolué pour se rapprocher de la structure qui prévaut aux États-Unis, il n'en demeure pas moins que la profession d'audit au Canada est encore essentiellement une profession autoréglémentée.

1.2.2 Le système réglementaire aux États-Unis

Bien que notre recherche porte exclusivement sur les changements de normes en certification au Canada, il nous apparaît pertinent d'expliquer les grandes lignes de la structure réglementaire aux États-Unis, avant et après la loi SOX, cela pour deux raisons. Tout d'abord, comme les États-Unis sont le pays voisin du Canada, les entreprises canadiennes ont des liens étroits avec les entreprises américaines et, par ailleurs, comme nous le mentionnions en introduction de cette section, les modifications qui ont eu lieu au Canada sont la conséquence directe des modifications ayant eu lieu aux États-Unis.



Les éléments en italique gras correspondent aux changements apportés après SOX.

Figure 1.1 La structure réglementaire au Canada après SOX (Adapté de Baker et al., 2014, p. 381)

1.2.2.1 Avant Sox

La structure réglementaire encadrant la profession comptable aux États-Unis comprend plusieurs organismes gouvernementaux, associations et organismes privés (Bédard et al., 2002). Ce sont les 50 États américains qui ont le pouvoir de légiférer l'exercice de la profession comptable, alors que la réglementation en matière de valeurs mobilières revient au gouvernement fédéral, contrairement au Canada où la réglementation en matière de valeurs mobilières est de juridiction provinciale (Bédard et al., 2002).

Ensuite, chaque État a mis en place un comité (Board of Accountancy) dont le rôle est l'administration de la loi sur la comptabilité publique et la protection du public. Chaque comité fait partie de l'association nationale, soit la National Association of State Boards of Accountancy (NASBA) dont la mission est l'amélioration de l'efficacité des comités (Bédard et al., 2002). Chaque État possède également une association de CPA (Certified Public Accountants), qui, selon Bédard et al. (2002), peut se comparer aux Instituts/Ordre provinciaux du Canada, avec la différence notable que l'adhésion y est sur base volontaire. De plus, les CPA peuvent, également sur une base volontaire, être membres de l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) qui est une organisation nationale.

Avant SOX, la normalisation en certification revenait à divers comités administrés par l'AICPA. En effet, l'Auditing Standards Board (ASB) (financé et administré par l'AICPA) avait la responsabilité d'élaborer les normes en matière d'audit, alors qu'au niveau du code de déontologie cette prérogative revenait à l'Ethics Division (toujours sous l'égide de l'AICPA). Notons toutefois que, de 1997 jusqu'en juillet 2001, les règles d'indépendance pour les auditeurs de sociétés ouvertes étaient élaborées par l'Independence Standards Board (ISB), organisme créé par la Securities and Exchange Commission (SEC) et l'AICPA (Bédard et al., 2002).

Enfin, nommons deux autres organismes clés dans la structure réglementaire américaine, à savoir le Public Oversight Board (POB) créé en 1977 et dissous en 2002 de même que la SEC. Le POB était un organisme privé indépendant créé par l'AICPA et dont la mission était de surveiller la profession comptable aux États-Unis, mais plus particulièrement les activités des experts-comptables de sociétés ouvertes (POB, 2015). La SEC, quant à elle, possède de nombreux pouvoirs qui lui permettent d'assurer sa mission, soit «protéger les investisseurs, maintenir des marchés intègres, efficaces et ordonnés et faciliter la [circulation] des capitaux» (SEC, 2015, traduction). Ainsi, elle a autorité en matière de normes comptables, de normes d'audit et de qualification des auditeurs (Bédard et al., 2002). Toutefois, les nombreux scandales financiers du début des années 2000, jumelés à la chute du cabinet Arthur Andersen, ont mené à la promulgation de la loi SOX en 2002 qui a apporté de nombreux changements dans cette structure (Baker et al., 2014).

1.2.2.2 Après SOX

Comme le mentionnent Baker et al. (2014), les scandales financiers étant survenus dans un environnement politique et économique en pleine turbulence en raison des événements du 11 septembre 2001, il a été impossible, tant pour les grands cabinets comptables que pour les lobbyistes, d'empêcher la mise en place de SOX. Le plus grand changement survenu est sans doute la création du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), enchâssé dans la loi SOX, et qui implique le retrait du contrôle de la profession par les professionnels eux-mêmes, pour transférer ce pouvoir au gouvernement. C'est sans doute pour cette raison que la création du PCAOB est le phénomène le plus marquant dans la profession comptable américaine. Entre autres choses, le PCAOB est maintenant responsable de la normalisation en audit, des normes d'indépendance et de l'inspection des cabinets comptables qui

effectuent l'audit de sociétés enregistrées auprès de la SEC (Baker et al., 2014). Enfin, notons que, tel que mentionné précédemment, plusieurs des comités de l'AICPA (l'Auditing Standards Board et le POB) ont alors disparu pour être remplacés par le PCAOB.

1.2.3 Les instances internationales de réglementation de l'expertise comptable

Avant de conclure sur les aspects réglementaires de la profession comptable, il convient de faire un survol des instances internationales régissant la normalisation de l'expertise comptable en raison de leur impact sur les normes actuellement en vigueur au Canada, que ce soit sur le plan de la certification ou sur le plan de la comptabilité.

Le développement d'une structure réglementaire internationale en matière d'information financière et d'audit remonte au milieu des années 1990 suite au «chaos financier» généré par la dévaluation du peso mexicain en 1994 (Humphrey et al., 2009). Toutefois, ce n'est que quelque quatre années plus tard, soit en 1997-1998, lors de la crise financière en Asie, que des actions plus concrètes furent prises (Humphrey et al., 2009). Ainsi, il fut décidé, au niveau international, de mettre en place un système de normes et de codes afin d'assurer de bonnes pratiques financières. «À compter de 2000, 12 concepts clés furent acceptés pour permettre de restaurer la stabilité financière. Ceux-ci incluaient à la fois les normes internationales d'information financière (IFRS/IAS) et les normes internationales d'audit (ISA)» (Humphrey et al., 2009, p. 811, traduction). L'instauration de normes internationales, que ce soit au niveau de la comptabilité ou de l'audit, avait comme objectif d'accroître «la transparence pour les investisseurs au niveau mondial [...]» (Humphrey et al., 2009, p. 811, traduction).

La responsabilité de la mise en place de normes internationales en matière d'information financière et en audit revient à des organismes privés, soit respectivement l'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). L'IASB relève de la fondation IFRS alors que l'IAASB relève de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Le rôle et la mission de l'IFAC se déclinent de la façon suivante :

La mission de l'IFAC est de servir l'intérêt public en: contribu[ant] à l'élaboration de normes et de directives de haute qualité; facilit[ant] l'adoption et la mise en œuvre de normes et de directives de haute qualité; contribu[ant] au développement de puissantes organisations professionnelles de comptables, [de] cabinets comptables et de pratiques de haute qualité [pour] les professionnels comptables, et [en faisant la promotion de] la valeur des comptables professionnels à travers le monde; et en s'exprimant sur des questions d'intérêt public (IFAC, 2015b).

C'est donc l'IFAC, qui par le biais de l'IAASB, établit les normes internationales d'audit, qui, comme nous le verrons dans la section suivante, ont été adoptées au Canada en 2010. Par ailleurs, sur le plan déontologique, c'est l'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), sous l'égide de l'IFAC, qui est responsable de :

[...] développe[r ...], dans l'intérêt public, des normes éthiques de haute qualité [...] pour les comptables professionnels du monde entier. Par ses activités, l'IESBA développe le *Code de déontologie des professionnels comptables*, qui établit les exigences éthiques pour les professionnels comptables. Le conseil prévoit également l'adoption et le soutien de la mise en œuvre [et] la promotion de bonnes pratiques éthiques à l'échelle mondiale, et encourage le débat international sur les questions éthiques rencontrées par les comptables (IFAC, 2015a).

Dans la section suivante nous allons aborder le contexte de l'adhésion du Canada à ces normes internationales.

1.3 Délimitation des changements en certification couverts par la présente recherche

Depuis le début des années 2000, un nombre important de modifications ont été apportées au Manuel de CPA Canada - certification (anciennement Manuel de l'ICCA) allant de modifications terminologiques à la mise en place d'un nouveau référentiel, soit les Normes canadiennes d'audit (NCA).

Nous avons fait le choix de cibler quatre grands blocs de changements de normes survenus durant les années 2000 en fonction, soit de leur caractère de nouveauté (la publication d'un chapitre normalisant un aspect non normé auparavant), soit de l'ampleur du changement et donc de son influence potentielle sur les processus organisationnels des cabinets comptables. Ces quatre blocs sont, par ordre chronologique, l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2004 d'une règle d'indépendance harmonisée à l'échelle canadienne; l'instauration d'une norme régissant le contrôle de la qualité au sein des cabinets comptables applicable en date du 1^{er} décembre 2005; les importantes mises à jour en 2004 et 2005 en vue d'une harmonisation avec les normes internationales d'audit (ISA) et, finalement, le basculement vers les Normes canadiennes d'audit (qui sont le miroir des normes internationales d'audit) pour les exercices ouverts à partir du 15 décembre 2009. Dans les sections suivantes, nous discuterons de chacun de ces blocs en spécifiant, d'une part, le contexte entourant le changement et, d'autre part, les principales modifications apportées. Par ailleurs, pour une plus grande clarté, nous résumerons au tableau 1.2 les principaux changements avec une classification préalable selon leur impact anticipé (important ou marginal) sur les processus organisationnels des cabinets de petite et de moyenne taille.

1.3.1 La règle d'indépendance 204

1.3.1.1 La création de la règle d'indépendance 204 au Canada

La modification des règles d'indépendance au Canada survient après l'adoption de la loi SOX aux États-Unis et, plus précisément, des sections 201, 202 et 203 qui traitent de l'indépendance de l'auditeur des sociétés ouvertes (Bédard, 2005). C'est ainsi qu'«en 2003, le Comité sur l'intérêt public et l'intégrité (CIPI, 2003) de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) a rendu publique une nouvelle norme d'indépendance [...]» (Bédard, 2005, p. 25). Cette nouvelle norme est connue sous le nom de «règle d'indépendance (Règle 204)» et elle est entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2004. Notons également que cette règle a fait l'objet, depuis sa publication en 2004, de plusieurs modifications, dont la plus récente date de juin 2016.

1.3.1.2 Les principaux changements amenés par la règle d'indépendance harmonisée 204

Bien que la règle d'indépendance harmonisée 204 puisse paraître très différente des exigences antérieures, l'esprit de la norme est demeuré le même. Toutefois, la formulation, ou encore la mise en place de certaines exigences ont pu avoir pour un certain nombre de cabinets une influence parfois non négligeable sur leurs processus organisationnels, ce qui est l'objet de notre étude. Le principe de base reste, pour l'auditeur d'états financiers, de demeurer indépendant, c'est-à-dire de demeurer libre de toute influence, de toute relation et de tous les intérêts qui pourraient porter une atteinte à son jugement professionnel ou à son objectivité ou encore qui pourraient en donner l'apparence (204.1). Mais, c'est dans le processus d'analyse des facteurs

pouvant nuire à l'indépendance et dans la définition de ceux-ci que la règle entraîne des changements.

En effet, la règle exige maintenant que l'auditeur, ou le cabinet, fasse l'analyse des situations qui peuvent représenter des menaces à l'indépendance, en apprécie la gravité et mette en place des mesures de sauvegarde si le risque n'est manifestement pas négligeable. Par ailleurs, si aucune mesure de sauvegarde appropriée ne peut être mise en place, l'auditeur doit, soit éliminer la source de la menace, soit refuser la mission (204.2). Enfin, l'ensemble du processus doit être documenté au dossier (204.3), ce qui n'était pas le cas antérieurement.

Dans son processus d'évaluation, l'auditeur ou le cabinet doit aussi tenir compte des interdictions (204.4). Les interdictions représentent des situations, spécifiquement décrites dans la règle 204, en présence desquelles aucune mesure de sauvegarde ne peut être mise en place. Ainsi, dans de telles situations, l'auditeur ou le cabinet doit soit supprimer la source de l'interdiction, soit refuser la mission. À titre d'exemple, si un cabinet fait l'audit des états financiers d'un émetteur assujetti, il ne peut pas, pour la même période, accepter de faire, pour ce même client, une mission d'évaluation d'un actif significatif de l'entreprise. Il existe plusieurs types d'interdictions notamment au niveau des intérêts financiers, des relations d'affaires, des relations familiales et personnelles, de la préparation des écritures de journal et autres.

En raison des modifications énoncées ci-dessus, nous anticipons que les nouvelles normes aient pu avoir un impact sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille.

1.3.2 Une norme de contrôle de la qualité au sein des cabinets comptables

1.3.2.1 La création d'une nouvelle norme

En août 2004, la *Norme générale de contrôle de la qualité pour les cabinets qui exécutent des missions de certification (NGC-CQ)* a été publiée dans le Manuel de l'ICCA – Certification. Cette norme offrait un cadre et des indications sur les politiques et procédures de contrôle de la qualité devant être mises en place par les cabinets dans l'exercice des missions de certification. Il s'agissait alors de la première norme ne faisant pas partie des normes de certification elles-mêmes, mais appartenant aux normes d'exercice de la profession généralement reconnues (ICCA, 2004b). L'entrée en vigueur de la norme a eu lieu le 1^{er} décembre 2005. Toutefois, le CCRC précisait dans son rapport d'inspection de 2004 que les cabinets soumis à son programme de surveillance étaient «tenus d'appliquer ces nouvelles normes à compter du 1^{er} janvier 2005» (CCRC, 2004, p. 3), soit pratiquement un an avant la date d'entrée en vigueur prévue de la norme elle-même. Là aussi, notons que cette norme a fait l'objet de modifications depuis son entrée en vigueur, la plus importante étant son remplacement par la *Norme canadienne de contrôle qualité - NCCQ-1* - *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions de certification* en 2009 suite à l'harmonisation avec les NCA.

1.3.2.2 Les principaux aspects de la NGC-CQ et de la NCCQ-1

Le point central de la NGC-CQ est l'exigence liée à la mise en place d'«un système de contrôle [...] qualité visant à [...] permettre [au cabinet] d'obtenir l'assurance raisonnable que [le cabinet] et son personnel respectent les normes professionnelles

ainsi que les dispositions réglementaires et légales, et que les rapports délivrés par le cabinet ou par le praticien sont appropriés dans les circonstances» (ICCA, 2004b).

Parmi les principales dispositions et, surtout, les principales politiques et procédures que le cabinet doit mettre en place se retrouvent des politiques à l'égard :

- de l'indépendance du cabinet et de son personnel;
- de l'identification et l'évaluation des risques associés à ses clients;
- de la compétence du personnel et sa volonté de se conformer aux règles déontologiques;
- du recours à des experts en cas de litiges;
- de la surveillance quant au bon fonctionnement (inspections cycliques) du système de contrôle de la qualité;
- du traitement adéquat des plaintes que le cabinet recevrait à l'égard de son travail;
- de la mise en place d'une revue relative au contrôle de la qualité pour toutes les missions d'audit de sociétés ouvertes et l'établissement de critères pour déterminer si une telle revue doit être effectuée dans les autres missions de certification (ICCA, 2004b).

Par ailleurs, relativement au contrôle de la qualité d'une mission, il est à noter que la personne habilitée à effectuer ce contrôle doit être objective aux fins de l'exécution de celui-ci. Cela signifie qu'elle ne doit pas être intervenue dans l'exécution de la mission. Ainsi, comme le soulignent Durocher et al. (2016), cette obligation peut mener à des situations problématiques, voire «intolérables» (p. 77, traduction) pour les praticiens seuls qui doivent alors engager une personne de l'extérieur pour effectuer ce travail. Pour les cabinets de petite taille, ayant peu de personnel, nous anticipons une influence importante sur les processus organisationnels.

En ce qui a trait aux modifications apportées par la NCCQ-1 en 2009, elles sont très limitées, mais comme l'appréhendait l'ICCA (2009b), elles étaient susceptibles d'avoir des impacts significatifs pour les petits cabinets. En effet, la principale nouveauté concerne les inspections du système de contrôle de la qualité qui doivent être faites de façon annuelle (suivi) et cyclique (surveillance). Selon la NCCQ-1, les inspections cycliques doivent absolument être effectuées par une personne n'ayant ni participé à la mission, ni effectué le contrôle de la qualité. Ce faisant, il est possible que, tel que mentionné par Ho Ng (2008), directeur de projets au Service des normes de vérification et de certification de l'ICCA, les plus petites organisations aient recours à des personnes externes ou à un autre cabinet pour remplir cette obligation. Cela aurait alors un impact important sur les processus organisationnels de ces cabinets.

1.3.3 Vers l'harmonisation internationale

1.3.3.1 Les changements importants de 2004 et 2005

En 2004 et 2005, l'ICCA a publié de nouvelles normes, et en a modifié plusieurs autres, apportant ainsi des modifications majeures au Manuel de l'ICCA – Certification. Le principal objectif de ces normes était d'entamer progressivement l'harmonisation avec les normes internationales d'audit (ISA). Ainsi, selon la lettre de classement No 19 de l'ICCA (2004a), des modifications importantes ont été apportées à deux chapitres, alors qu'avec la lettre de classement No 22 de l'ICCA (2005), quatre nouveaux chapitres ont été publiés, quatre ont été modifiés de façon importante et cinq ont été retirés. Le tableau 1.1 ci-dessous présente un aperçu de ces modifications.

Tableau 1.1

Aperçu des modifications incluses dans les lettres de classement No 19 (ICCA, 2004a) et No 22 (ICCA, 2005)

Nouveaux chapitres	Chapitres modifiés	Chapitres retirés
<i>Lettre de classement No 19</i>		
	Chapitre 5090 : Vérification des états financiers - introduction	
	Chapitre 5135 : Responsabilité du vérificateur relativement à la prise en compte des fraudes et erreurs	
<i>Lettre de classement No 22</i>		
Chapitre 5095 : Assurance raisonnable et risque de mission de vérification		Chapitre 5130 : Importance relative et risque de mission de vérification

Tableau 1.1 (suite)

Aperçu des modifications incluses dans les lettres de classement No 19 (ICCA, 2004a) et No 22 (ICCA, 2005)

Nouveaux chapitres	Chapitres modifiés	Chapitres retirés
<i>Lettre de classement No 22</i>		
	Chapitre 5135 : Responsabilité du vérificateur relativement à la prise en compte des fraudes	
Chapitre 5141 : Compréhension de l'entité et de son environnement et appréciation des risques d'inexactitudes importantes		Chapitre 5140 : Connaissance des activités de l'entité Chapitre 5200 : Le contrôle interne dans le cadre de la vérification — objet et introduction Chapitre 5205 : Le contrôle interne dans le cadre de la vérification — compréhension du contrôle interne aux fins de la planification de la vérification Chapitre 5210 : Le contrôle interne dans le cadre de la vérification — appréciation du risque de non-contrôle

Tableau 1.1 (suite)

Aperçu des modifications incluses dans les lettres de classement No 19 (ICCA, 2004a) et No 22 (ICCA, 2005)

Nouveaux chapitres	Chapitres modifiés	Chapitres retirés
<i>Lettre de classement No 22</i>		
Chapitre 5142 : Importance relative		
Chapitre 5143 : Procédés mis en œuvre par le vérificateur en réponse à son appréciation des risques		
	Chapitre 5300 : Éléments probants	
	Chapitre 5751 : Communications avec les responsables de la surveillance du processus d'information financière	
	Chapitre 5770 : Communication à la direction des constatations faites lors de la vérification des états financiers	

1.3.3.2 La nature des principaux changements

Concernant les modifications de 2004, les principaux changements ont trait à l'élimination définitive de la notion de présomption de bonne foi de la direction. Plus particulièrement, il est mentionné que, «dans la planification et l'exécution de la vérification, le vérificateur ne présume pas que la direction est malhonnête, ni qu'elle est indubitablement honnête» (ch. 5090.07). Par ailleurs, les modifications apportées au chapitre 5135 concernent notamment l'appréciation par l'auditeur des risques d'inexactitudes importantes résultant de fraudes incluant la discussion de ces risques avec les membres de la direction. De plus, ce chapitre fait désormais directement référence «aux risques de fraudes rattachées à la constatation des produits» (ch. 5135.060). Plus spécifiquement, il existe une présomption de risques de fraudes rattachées à la constatation des produits, qui a comme conséquence implicite de ramener le risque inhérent sur ce poste aux états financiers à un niveau élevé, d'où la nécessité de mettre en œuvre des procédures particulières. À cet égard, le Manuel de l'ICCA fournit des exemples de procédures supplémentaires à mettre en place (ch. 5135, Annexe B).

À l'égard des changements apportés en 2005, l'ICCA (2005) mentionne que ceux-ci peuvent éventuellement avoir des conséquences importantes pour certains cabinets qui n'appliquaient pas déjà l'approche préconisée dans ces nouvelles normes. De façon générale, les nouvelles normes introduisent une nouvelle approche d'audit basée sur l'appréciation des risques en présence. Les changements les plus importants, et qui pourraient avoir eu le plus d'influence sur les processus organisationnels des cabinets comptables, tel que mentionné précédemment par l'ICCA (2005), ont trait aux chapitres 5141 et 5143. En effet, le chapitre 5141 exige notamment de la part de l'auditeur qu'il comprenne «des risques d'entreprise auxquels est exposée l'entité, dans la mesure où ils sont pertinents par rapport aux états financiers» (ICCA, 2005, p. 1). De plus, il doit, ou devra si cela ne fait pas déjà partie

des pratiques du cabinet, comprendre chacune des composantes du contrôle interne de l'entité quelle que soit la stratégie d'audit qu'il a décidé de retenir. Par ailleurs, en matière de contrôle interne, il doit, pour toutes les missions d'audit, sans égard à la taille de l'entité ou à la stratégie d'audit adoptée, effectuer des tests de conception et de mise en œuvre des contrôles. Il doit également comprendre le processus d'appréciation des risques suivi par l'organisation et la surveillance qu'elle exerce sur les contrôles. L'auditeur se doit alors de répondre expressément aux risques significatifs identifiés en mettant en place des procédures d'audit adaptées.

C'est le chapitre 5143 qui traite particulièrement des réponses que doit apporter l'auditeur aux risques identifiés. Ce chapitre prévoit notamment de faire un lien entre l'identification des risques et les procédures d'audit mises en place. De plus, l'appréciation des risques doit se faire tant au niveau des états financiers pris dans leur ensemble qu'au niveau des postes et assertions.

Les chapitres 5141 et 5143 font également ressortir l'importance d'avoir une documentation rigoureuse des dossiers. Ainsi, selon l'ICCA (2005, p. 1), «il se peut que [certains cabinets] aient à modifier considérablement leurs approches de vérification, y compris les formulaires, programmes et listes de contrôle connexes». Ainsi, nous anticipons, à la lumière de ces modifications et de ces commentaires de l'ICCA, un impact important sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. La publication des chapitres 5141 et 5143 a entraîné le retrait des chapitres 5140, 5200, 5205 et 5210 et des notes d'orientation qui s'y rattachaient, soit les NOV-33 à NOV-38⁶.

⁶ NOV-33 Vérification dans un cadre informatique; NOV-34 Techniques de contrôle assistées par ordinateur; NOV-35 Appréciation des risques et contrôle interne — caractéristiques des systèmes informatiques et aspects à prendre en considération; NOV-36 Cadres de TI — ordinateurs personnels autonomes; NOV-37 Cadres de TI — systèmes informatiques en ligne; NOV-38 Cadres de TI — bases de données.

Le chapitre 5130 a été retiré pour être remplacé par le chapitre 5142 dont le champ d'application a été restreint pour ne traiter que des seules notions liées à l'importance relative. Les notions liées au risque de mission de vérification ont été incluses dans le nouveau chapitre 5095. Pour refléter ce changement dans le champ d'application du chapitre 5142, la NOV-31⁷ a également été retirée et remplacée par la NOV-41⁸.

Le chapitre 5135 a également été modifié et remplacé en 2005 pour notamment réduire son champ d'application uniquement aux inexactitudes résultant de fraudes. Les exigences à l'égard des inexactitudes résultant d'erreurs, antérieurement incluses dans le chapitre 5135, n'ont toutefois pas été retirées, elles ont simplement été transférées dans les nouveaux chapitres 5095, 5141, 5142 et 5143 dont il a été question précédemment. Par ailleurs, la notion de risque significatif a également été introduite dans le chapitre 5135.

1.3.4 Les Normes canadiennes d'audit (NCA)

1.3.4.1 Le passage aux NCA

Comme le souligne Spector (2008), la question de la convergence avec les normes d'audit internationales est passée bien plus inaperçue que la convergence au niveau des normes comptables, en partie parce que cette harmonisation ne touchait que le monde des comptables. Le 17 mai 2006, le Parlement européen émettait la directive n° 2006/43/CE dans laquelle il était indiqué : «[les] États membres exigent que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit effectuent le contrôle légal des comptes conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la

⁷ NOV-31 Application des notions d'importance relative et de risque de mission dans l'exécution d'une vérification.

⁸ NOV-41 Application de la notion d'importance relative.

Commission [...]» (Directive n° 2006/43/CE, chapitre IV, art. 26.1). Ainsi dès février 2007, plus de 70 pays à travers le monde, dont le Royaume-Uni, l'Allemagne, l'Australie et la Nouvelle-Zélande, avaient adopté les ISA comme base sous-jacente à leurs normes nationales d'audit (Spector, 2008). Toutefois, au Canada, en 2006, la stratégie en matière de normes d'audit était d'«élaborer un ensemble unique de normes, composé d'un amalgame de dispositions tirées des normes ISA et des normes américaines (du PCAOB et de l'AICPA), et de textes canadiens» (Turner, 2006, p. 1). L'harmonisation avec les normes américaines provenait d'une logique de capitaux suivant un axe nord-sud selon lequel un nombre important d'entreprises étrangères cotées aux États-Unis sont d'origine canadienne, et inversement, un grand nombre d'entreprises étrangères cotées au Canada sont d'origine américaine (Spector, 2008).

Toutefois, Turner (2006) explique la difficulté croissante du CNVC de parvenir «à conjuguer efficacement les normes ISA et celles du PCAOB sans que l'intégrité et l'intelligibilité des NVGR canadiennes s'en trouvent menacées» (p. 1). Parmi les principaux points de difficulté relevés se trouvent: l'aspect prescriptif des normes américaines moins présent dans les normes internationales; le fait que les normes du PCAOB concernent uniquement les auditeurs des sociétés ouvertes; la présence de textes explicatifs dans les normes américaines n'ayant pas autorité et s'intégrant mal dans le cadre de la normalisation canadienne (Turner, 2006). Par ailleurs, le fait que les autorités canadiennes de réglementation acceptent «que les vérificateurs suivent les normes du PCAOB dans le cas de sociétés ouvertes canadiennes également inscrites auprès de la Securities and Exchange Commission, le besoin d'inclure les exigences du PCAOB dans les normes canadiennes se fais[ai]t moins criant» (Turner, 2006, p. 2). En effet, le règlement 52-107⁹ de la Loi sur les valeurs mobilières énonce

⁹ Le règlement 52-107 porte sur les principes comptables et normes d'audit acceptables que doivent appliquer les émetteurs assujettis. À noter que la dernière modification du règlement date du 11 janvier 2015.

notamment que les émetteurs assujettis inscrits auprès de la SEC «peuvent être vérifiés conformément aux NVGR américaines du PCAOB» (art. 4.8).

Ainsi, après une consultation en novembre 2005¹⁰, le CNVC a conclu qu'il devenait nécessaire pour le Canada d'harmoniser ses normes d'audit avec les normes internationales et d'abandonner le projet d'harmonisation avec les États-Unis. Le basculement vers les NCA s'est effectué pour les exercices ouverts à compter du 15 décembre 2009 sans application anticipée permise. Ce basculement a été qualifié par le CCRC, dans son rapport d'inspection de 2009, de défi auquel les cabinets devraient faire face.

1.3.4.2 Les principaux changements impliqués par les NCA

Comme le mentionne l'ICCA (2009b), certains aspects de l'audit d'états financiers n'ont pas été affectés par le passage aux NCA, car ils étaient déjà harmonisés avec ces normes, notamment à la suite des changements survenus en 2004 et 2005 énoncés dans la section précédente. Les secteurs de l'audit qui demeurent essentiellement inchangés sont : «[le] respect par l'auditeur de la déontologie professionnelle et des obligations qui lui incombent; [la] compréhension de l'entité auditée et du risque d'entreprise; [la] planification de l'audit; [et l'] évaluation et [les] tests du contrôle interne» (ICCA, 2009b, p. 7). Toutefois, certaines normes ont apporté des changements plus importants et, comme le souligne Beaudin (2009, p. 36), «les NCA apporteront des changements importants qui viendront modifier les programmes de vérification actuels de même que le comportement des auditeurs». Le CCRC (2010, p. 17) rappelait aussi que «certaines des nouvelles normes poseront un défi et [que]

¹⁰ Publication par le CNVC, en novembre 2005, d'un appel à commentaire intitulé *Normes de vérification et de certification au Canada — Maintenir des normes élevées dans un environnement mondial: une nouvelle approche de la normalisation* (Spector, 2008).

les vérificateurs devront compléter de nouvelles procédures». À cet égard, dans son rapport de 2010, le CCRC demandait aux cabinets d'effectuer la formation requise pour être à jour sur ces normes, mais aussi d'analyser leurs politiques et procédures actuelles en regard des nouveautés afin d'identifier et de résoudre les différences (CCRC, 2010). Dans son rapport de 2011, le CCRC identifiait certaines normes pour lesquelles il jugeait que les enjeux seraient plus importants pour les auditeurs. Ces normes touchent les estimations comptables (NCA 540), la communication avec les comités d'audit (NCA 260), les audits de groupe (NCA 600), les parties liées (NCA 550) et le rapport de l'auditeur (NCA 700). À noter que l'organisme de surveillance voyait la transition vers les NCA comme une occasion pour les cabinets «d'améliorer l'efficacité de leur processus d'audit» (CCRC, 2010, p. 18).

Nous allons donc, dans cette section, effectuer un survol des principaux changements entre les Normes de vérification généralement reconnues (NVGR) en date du 31 décembre 2007 et les NCA en vigueur pour les exercices ouverts à partir du 15 décembre 2009. Ce survol ne se veut pas une analyse exhaustive de tous les changements impliqués par la mise en place des NCA, car cela dépasserait largement le cadre de ce travail. Il s'agit d'un énoncé des principaux points ayant pu avoir un impact sur les processus organisationnels des cabinets, que celui-ci soit marginal ou important. Dans une optique de simplification, nous suivrons la logique des NCA, soit l'ordre numérique du référentiel, tel que cela a également été fait par l'ICCA (2009b).

NCA 210 Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit

Cette NCA couvre les exigences en lien avec la lettre de mission. La différence qui nous apparaît potentiellement la plus importante avec les normes antérieures a trait à l'acceptation de la mission dans certaines circonstances. En effet, l'auditeur ne peut, selon la NCA, 210.6 et .7, accepter la mission s'il juge que les états financiers ne sont

pas préparés conformément à un référentiel financier acceptable, ou s'il n'a pas obtenu de la direction confirmation de certains faits ou encore s'il y a une limitation à ses travaux qui lui est imposée par la direction ou les responsables de la gouvernance. Nous anticipons, à ce stade-ci, des changements importants pour les cabinets en lien avec cette modification de norme. Les autres différences entre cette NCA et les NVGR sont plus marginales et touchent le contenu de la lettre de mission.

NCA 220 Contrôle qualité d'un audit d'états financiers et contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions de certification

Cette NCA doit être analysée, dans les faits, avec la NCCQ-1 dont nous avons traité précédemment. Pour éviter toute redondance, nous ne traiterons ici que des particularités non encore discutées de la NCA 220.

Un des changements majeurs est la modification de la date d'achèvement du contrôle de la qualité. En effet, selon la NCA 220.16, la revue de contrôle de la qualité doit être achevée au plus tard à la date du rapport de l'auditeur. Cette date (voir NCA 700) ne peut pas être antérieure à l'obtention par l'auditeur des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre d'émettre une opinion. Elle ne peut également pas être antérieure à l'approbation des états financiers par les personnes habilitées à le faire dans l'organisation. Auparavant, comme le souligne l'ICCA (2009b), cette revue devait être complétée avant la date de délivrance du rapport¹¹ qui pouvait dans certains cas être bien après la date de rapport¹², ce faisant la revue de contrôle de la qualité pouvait être terminée après la date du rapport, ce qui n'est plus

¹¹ «Le rapport du vérificateur est considéré comme délivré à partir du moment où le vérificateur accorde la permission de l'utiliser dans le cadre de la publication des états financiers du client.» (ch.5405.09).

¹² «La durée qui s'étend entre la date du rapport du vérificateur et la date de délivrance du rapport varie selon les circonstances, en fonction de facteurs comme la réception des réponses aux demandes de confirmation ou le règlement d'une question demeurée en suspens.» (ch.5405.09).

permis avec les nouvelles normes. Ainsi, «pour [certains] cabinets, la mise en application de la NCA 220 et de la NCCQ-1 pourrait donner lieu à un changement de pratique significatif» (ICCA, 2009b, p. 41), les délais étant plus courts pour finaliser cette revue.

NCA 230 Documentation de l'audit

Un des changements entre les deux référentiels a trait à la date d'achèvement du dossier d'audit. L'achèvement du dossier d'audit s'entend de l'inclusion de l'ensemble des documents (éléments probants) étayant le travail de l'auditeur et ses conclusions. Il peut s'agir de confirmations, telles les confirmations des débiteurs, les confirmations des litiges, ou encore la lettre d'affirmation signée ainsi que les états financiers finaux signés par le client. En effet, selon la NCA 230.A21, le dossier d'audit doit être achevé au plus tard 60 jours après la date du rapport, alors que dans les NVGR le délai était de 45 jours. Par ailleurs, ce délai pouvait être déterminé par rapport à la date de délivrance du rapport, par rapport à la date de quasi-achèvement des travaux, ou par rapport à la date de cessation de la mission. Nous anticipons des conséquences mineures à la suite de ce changement.

NCA 250 Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers

La principale différence entre les deux référentiels se situe au niveau de la précision de la norme. La NCA 250 est plus précise et directive quant aux obligations de l'auditeur à l'égard de la conformité aux textes légaux et réglementaires. On y indique notamment que l'auditeur est tenu «d'acquérir une compréhension générale du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et de la façon dont l'entité se conforme à ce cadre» (ICCA, 2009b, p. 50). Par ailleurs, la norme précise également que l'auditeur doit mettre en place des procédures d'audit afin d'obtenir des éléments probants sur la conformité de l'entité aux dispositions des textes légaux et

réglementaires. Enfin, lorsque l'auditeur identifie ou soupçonne un cas de non-conformité à ces textes, il doit se questionner sur les raisons à l'origine de cette non-conformité, en évaluer les conséquences sur la mission d'audit et en discuter avec la direction de l'entreprise et les responsables de la gouvernance (particulièrement le comité d'audit). Nous anticipons, dans certaines missions où les textes légaux et réglementaires prennent une place importante, un impact marginal en matière de travail et de documentation pour l'auditeur.

NCA 260 Communication avec les responsables de la gouvernance

Les deux normes diffèrent quelque peu sur les personnes avec lesquelles la communication doit avoir lieu. En effet, le chapitre 5751 des NVGR mentionne que la communication doit se faire avec les responsables de la gouvernance, soit le comité d'audit, ou le conseil d'administration ou tout autre organe ayant le rôle de surveillance du processus d'information financière. La NCA 260 exige que l'auditeur ait un rôle plus proactif dans le choix des personnes avec qui il doit communiquer. Notamment, la norme exige qu'il fasse une analyse à l'égard des personnes désignées comme étant les responsables de la gouvernance au sein de l'entité. À la suite de cette analyse, l'auditeur doit déterminer si la communication avec ces personnes lui permettra de répondre aux exigences en matière de communication de la norme.

Notons également que, selon les NVGR, l'auditeur était tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance les questions relatives à l'indépendance, et ce, qu'il s'agisse d'une société ayant une obligation publique de rendre des comptes ou non. Selon la NCA 260.17, cette communication n'est rendue obligatoire que dans le cas de sociétés ouvertes. Ensuite, les NVGR permettaient une plus grande flexibilité quant à la communication des éléments autres que l'indépendance, dans le cas de missions d'audit à l'égard de sociétés sans obligation publique de rendre des comptes.

En effet, le chapitre 5751.10 utilise le terme «envisager» pour décrire les obligations de l'auditeur à cet égard:

Dans le cas des entités sans obligation publique de rendre des comptes, le vérificateur doit [...] envisager de communiquer avec le comité de vérification conformément aux autres exigences énoncées dans le présent chapitre, en faisant appel à son jugement professionnel pour déterminer la nature des communications (ICCA, 2009c, 5751.10).

La NCA 260 n'effectue pas ce type de différenciation, et indique que l'auditeur doit communiquer avec les responsables de la gouvernance sans distinguer les entités ayant une obligation publique de rendre des comptes des autres entités. La seule communication mentionnée dans la NCA 260 et explicitement réservée aux sociétés ouvertes concerne l'indépendance de l'auditeur, tel que mentionné précédemment.

Parmi les autres changements apportés par cette NCA, nous notons le fait que dorénavant l'auditeur est tenu d'établir un processus plus formel de communication, quel que soit le type d'entités, avec les responsables de la gouvernance en les informant au préalable de «la forme, du moment, du contenu général prévu des communications» (ICCA, 2009b, p. 53). Par ailleurs, il est mentionné dans la NCA 260.23 que, si des communications ont été faites verbalement, celles-ci doivent malgré tout être consignées par écrit dans le dossier d'audit. Nous anticipons un impact marginal à la suite de ces changements provenant d'une documentation plus substantielle.

NCA 265 Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction

Le changement le plus important de cette norme est l'obligation de communiquer par écrit les déficiences du contrôle interne relevées lors de la mission d'audit (NCA 265.9). En effet, les exigences du chapitre 5220 (Faiblesses du contrôle interne) ne précisait pas que la communication devait se faire *par écrit*. Le chapitre 5220.07 ne

contenait que des directives à l'effet qu'une communication devait avoir lieu sur le sujet entre l'auditeur et le comité d'audit, ou son équivalent, sans toutefois en préciser la forme. À noter aussi, que les modalités d'application de la NCA 265 font explicitement référence aux petites entités. On y indique notamment qu'il est possible pour l'auditeur de petites entités, de «communiquer avec les responsables de la gouvernance de manière moins structurée que dans le cas des entités de plus grande taille» (NCA 265.A18). À cet égard, nous anticipons donc peu d'impact sur les processus organisationnels.

NCA 315 Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives

Il existe très peu de différences entre les NVGR et les NCA puisque, lors des modifications de 2005, le chapitre 5141 avait été harmonisé avec les ISA. Ainsi, Turner (2010, p. 47) explique qu'«il n'y a pas de différence de fond entre [...] la NCA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives* [...] et [...] le chapitre 5141, *Compréhension de l'entité et de son environnement et appréciation des risques d'inexactitudes importantes*.»

Notons toutefois un élément à l'égard de la compréhension des composantes du contrôle interne. Lorsque l'auditeur fait l'évaluation des processus de suivi du contrôle interne d'une entité, la NCA 315.23 stipule que l'auditeur «doit acquérir une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de son statut au sein de l'organisation et des activités qu'elle a mises ou qu'elle mettra en œuvre». Le chapitre 5141, quant à lui, ne donnait pas de directive de cette nature à l'égard de la fonction d'audit interne. Par ailleurs, il convient de rappeler que nous ne traitons pas ici de l'utilisation des travaux de l'auditeur interne dans le cadre d'une

mission d'audit. En effet, ces éléments font l'objet d'une NCA particulière, soit la NCA 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

NCA 320 Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit, et NCA 450 Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit.

Les notions traitées dans les NCA 320 et 450 étaient antérieurement traitées dans un seul chapitre (ch. 5142) et dans la note d'orientation qui y était rattachée (NOV-41), c'est pourquoi nous les traitons dans une même section. Parmi les changements visés par la NCA 320 se retrouve le fait que le seuil de signification (anciennement seuil d'importance relative) doive être formellement établi à plus d'un niveau lorsque requis. En effet, en plus du seuil de signification qui doit obligatoirement être établi pour les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur doit, en certaines circonstances, établir un seuil de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir. Par ailleurs, il doit établir un seuil de signification pour les travaux qui lui permettra d'évaluer les risques d'anomalies significatives et aussi de déterminer les procédures d'audit complémentaires à mettre en place. Bien qu'il soit plausible de penser que, dans certains cabinets, un seuil de signification pour les travaux était déjà utilisé, il est également tout aussi plausible de dire qu'il ne répondait peut-être pas dans tous ses aspects aux exigences de la NCA 320 et que certains cabinets n'établissaient pas de tels seuils. Nous anticipons à l'égard de cette norme, des impacts importants pour certains cabinets qui n'auraient pas été aussi stricts lors de l'établissement des seuils de signification pour leurs missions d'audit.

Quant aux dispositions de la NCA 450, elles reprennent en très large partie celles qui étaient présentes dans le chapitre 5142, la NOV-41 et à certains égards les chapitres 5751 (Communications avec les responsables de la surveillance du processus d'information financière) et 5145 (Documentation) relativement à l'évaluation des

anomalies, leur communication et leur documentation. Un des éléments, que l'on retrouve dans la NCA 450 qui n'était pas présent dans les NVGR, est l'obligation pour l'auditeur de comprendre les raisons à l'origine du refus de la direction de corriger les anomalies détectées lors de l'audit, et d'en tenir compte lorsqu'il évalue les états financiers dans leur ensemble à la fin de l'audit. Par ailleurs, dans ces cas où il demeurerait des anomalies détectées mais non corrigées par la direction, l'auditeur doit demander aux responsables de la gouvernance de les corriger. Cette exigence n'était pas présente dans les NVGR. Nous anticipons à cet égard un impact marginal étant donné qu'il s'agit principalement d'éléments de documentation et de communication.

NCA 501 Éléments probants — Considérations particulières relatives à certains points

Cette norme traite, entre autres, des éléments probants à obtenir relativement aux stocks et aux litiges. Une différence qui pourrait avoir eu un impact concerne les missions d'audit dans lesquelles un désaccord, quant à l'évaluation d'une réclamation, survient entre le client et son cabinet d'avocats. Rappelons que la lettre de demande de confirmation des litiges est préparée par le client et que ce dernier doit y indiquer son évaluation du montant estimatif de la perte ou du gain pour chaque réclamation en cours ou éventuelle (ch. 6560.08). Il est possible alors que le cabinet d'avocats soit en désaccord avec cette évaluation faite par le client. Dans de telles circonstances, une rencontre doit avoir lieu entre le client, le cabinet d'avocats et l'auditeur pour discuter de ce désaccord. Si à la suite de cette rencontre, le client et le cabinet parviennent à un accord, alors l'auditeur doit obtenir du cabinet d'avocats une confirmation écrite du caractère raisonnable de l'évaluation convenue (ch. 6560.13). La NCA 501 n'exige pas une telle confirmation écrite.

Toujours en lien avec les litiges, mais que nous reverrons plus en détails avec la NCA 560, traitons de la date à laquelle la confirmation des litiges doit être effectuée. Selon les NVGR, lorsque l'auditeur souhaite confirmer les litiges par le biais d'une lettre de demande de confirmation, «la date de référence fixée pour la réponse [du cabinet d'avocats] est la date prévue pour le rapport du vérificateur» (ICCA, 6560.08). Selon la NCA 501.A25, des éléments probants concernant les litiges peuvent être obtenus par l'auditeur jusqu'à la date du rapport, et au besoin, ces éléments probants peuvent être obtenus par le biais d'une lettre de demande d'informations auprès des conseillers juridiques externes. Ainsi, tant dans les NVGR que les NCA, la date de la confirmation des litiges est la date du rapport. Toutefois, il est à noter que, selon la NCA 700, le rapport de l'auditeur ne peut pas être daté avant que l'ensemble des éléments probants n'ait été obtenu par l'auditeur et que les états financiers aient été approuvés par les personnes habilitées à le faire. Antérieurement, la date du rapport correspondait à la date de quasi-achèvement des travaux d'audit (5405.06), ce qui signifiait qu'il pouvait s'écouler un certain laps de temps entre cette date et la date à laquelle les états financiers étaient approuvés par les personnes habilitées à le faire. Nous anticipons, en raison de cette différence au niveau de la date à laquelle doit se faire la demande de confirmation des litiges, des impacts majeurs quant au processus de finalisation des travaux.

NCA 505 Confirmations externes

Il existe très peu de différences entre les NVGR et les NCA à ce sujet, si ce n'est peut-être le fait que les NCA apportent un peu plus de précisions sur le processus et sur ce que doit faire l'auditeur dans certaines circonstances. Par contre, contrairement aux NVGR, les NCA n'indiquent aucune situation dans laquelle la confirmation est obligatoire.

NCA 510 Audit initial — Soldes d'ouverture

Cette norme contient certains changements importants au regard des NVGR qui peuvent avoir eu des impacts pour les cabinets comptables. Le changement que nous considérons comme le plus important concerne les missions d'audit pour un nouveau client. En effet, dans le cadre d'une nouvelle mission, comme l'auditeur n'était pas présent l'année précédente, il ne peut connaître le travail qui a été fait à l'égard des soldes d'ouverture. Ainsi, pour pouvoir se prononcer à l'égard de ceux-ci, il doit obtenir des éléments probants et, pour ce faire, la NCA 510 indique que le nouvel auditeur doit prendre certaines mesures dont celle, le cas échéant, de consulter les dossiers de travail de son prédécesseur. Si cela ne peut être fait, alors l'auditeur devra mettre en œuvre des procédures particulières lui permettant d'obtenir des éléments probants sur les soldes d'ouverture. Dans les NVGR, en cas d'une nouvelle mission, l'auditeur était uniquement tenu de communiquer avec l'auditeur précédent, sans qu'il y soit fait mention de consulter éventuellement ses dossiers. Selon la NCA 510, si l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir les éléments probants nécessaires à l'égard des soldes d'ouverture, il doit formuler une opinion modifiée. Nous anticipons à cet égard une influence importante sur les processus organisationnels des cabinets lors de missions d'audit pour un nouveau client.

NCA 540 Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir

Le principal changement dans cette norme est au niveau de l'évaluation des risques d'anomalies significatives qui doit être faite par l'auditeur au regard des estimations comptables. En effet, la NCA 540 exige que des procédures soient mises en place par l'auditeur à l'égard des estimations faites par la direction. «Elle oblig[e] également à examiner les résultats réels obtenus par rapport aux estimations comptables contenues dans les états financiers de la période précédente» (Beaudin, 2009, p. 37). La NCA

traite par ailleurs des procédures de corroboration à mettre en œuvre en réponse à l'incertitude liée à l'évaluation, ce qui n'était pas couvert par les NVGR. Le CCRC (2011) avait identifié cette norme comme faisant partie des enjeux potentiels pour les cabinets comptables au moment du basculement vers les NCA. À l'instar du CCRC, nous anticipons que ces modifications aient pu présenter des difficultés d'application pour les cabinets comptables de petite et de moyenne taille.

NCA 550 Parties liées

Tout comme pour la norme précédente, les NCA exigent plus de travail de la part de l'auditeur qu'avec les NVGR, et notamment, énoncent un certain nombre de procédures que celui-ci doit mettre en place spécifiquement à l'égard des parties liées (ex.: discussions avec les membres de l'équipe, inspection des confirmations bancaires). Rappelons que le CCRC (2011) avait identifié cette norme comme pouvant représenter un enjeu important pour les auditeurs.

NCA 560 Événements postérieurs à la date de clôture

Le principal changement, qui est considéré comme un changement important, a trait à une autre NCA, soit la NCA 700 qui indique à quelle date le rapport doit être signé. En effet, les exigences relatives aux événements postérieurs à la date de clôture stipulent que l'auditeur doit obtenir des éléments probants sur les événements survenus entre la date de clôture des états financiers et la date de son rapport. En modifiant la date du rapport de l'auditeur, les NCA viennent modifier la date jusqu'à laquelle l'auditeur doit obtenir des éléments probants à l'égard des événements subséquents. Selon la NCA 700, le rapport de l'auditeur ne peut pas être daté avant que l'ensemble des éléments probants ait été obtenu par l'auditeur et que les états financiers aient été approuvés par les personnes habilitées à le faire. Selon les NVGR, il s'agissait de la date de quasi-achèvement des travaux d'audit. Dans les faits, la date de quasi-achèvement pouvait être bien antérieure à la date d'approbation des états

financiers par les autorités compétentes. Ainsi, le changement de norme signifie qu'en matière d'événements postérieurs à la date de clôture, la période maintenant couverte peut être plus longue que par le passé. Comme le note Beaudin (2009, p. 38), «plus la date de rapport sera éloignée de la date de quasi-achèvement des travaux, plus il faudra fournir un travail de vérification additionnel. Par conséquent, les honoraires de vérification seront plus élevés».

De plus, cette modification peut poser quelques problèmes d'application, car l'approbation se fait souvent lors d'une assemblée du conseil d'administration. L'auditeur doit alors s'assurer d'avoir en main l'ensemble des éléments probants pour émettre son rapport incluant la confirmation des litiges et ce, au moment de l'approbation des états financiers. Nous anticipons donc que ce changement de date ait pu avoir une influence sur les processus organisationnels des cabinets, et pas uniquement sur le plan des honoraires tel que suggéré par Beaudin (2009).

NCA 570 Continuité de l'exploitation

Cette norme n'a pas de pendant dans les NVGR et contient des indications sur le travail que l'auditeur doit effectuer à l'égard de la question de la continuité de l'exploitation d'une entité. Tout d'abord, au moment de l'évaluation des risques (NCA 315), l'auditeur doit déterminer s'il existe une incertitude significative quant à l'hypothèse de la continuité de l'exploitation (HCE), hypothèse sur laquelle repose la préparation des états financiers. Dans le cadre de cette analyse, l'auditeur «examine s'il existe des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation» (NCA 570.10). L'auditeur détermine également si la direction a procédé à une évaluation de sa capacité à poursuivre son exploitation pour les 12 mois suivant la date de clôture de ses états financiers (NCA 570.10.b). Si la direction n'a pas procédé à une telle évaluation, l'auditeur doit discuter avec la direction afin de comprendre pourquoi il est approprié

d'appliquer l'HCE (NCA 570.10.b). Si l'auditeur juge qu'il y a un doute important à l'égard de l'HCE, il doit déterminer s'il existe une incertitude significative en mettant en place des procédures d'audit pertinentes. Parmi les procédures préconisées par la NCA 570, nous retrouvons l'analyse des plans d'action pris par l'entité ou encore des prévisions de trésorerie. Si après son analyse, l'auditeur conclut que, bien qu'il y ait une incertitude significative, l'HCE est appropriée, il doit s'assurer que les états financiers divulguent adéquatement ce fait, et il doit aussi inclure dans son rapport un paragraphe d'observations. Ce paragraphe d'observations permet d'attirer de manière explicite l'attention du lecteur sur la note aux états financiers relative à l'incertitude significative qui existe quant à l'HCE. Nous anticipons donc, à l'égard de ce changement, une influence majeure sur les processus organisationnels des cabinets comptables.

NCA 580 Déclarations écrites

Les modifications exigées par la NCA sont principalement des modifications de contenu de la lettre d'affirmation. Il peut donc y avoir eu un changement mineur qui se situe au niveau des modèles de lettres à utiliser pour les cabinets comptables.

NCA 600 Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières

Cette norme impose plusieurs changements qui peuvent prendre de l'importance selon la nature et la complexité du groupe devant faire l'objet de l'audit. Ho Ng (2008) estime que beaucoup plus de travail devra être effectué par l'auditeur en comparaison du chapitre 6930 (*Utilisation du travail d'un autre vérificateur*), la norme qui traitait de ces aspects dans les NVGR.

Tout d'abord, la NCA 600 exige le refus d'effectuer la mission ou la démission de l'associé responsable de l'audit du groupe si des limitations de travail sont imposées

par la direction du groupe alors que, dans les NVGR, il était seulement fait mention d'inclure une restriction au rapport.

D'autres exigences nécessitent plus de travail, notamment au niveau de la compréhension du groupe et de ses composantes et du processus de consolidation. Dans les autres changements se retrouve le calcul du seuil de signification au premier niveau pour les différentes composantes du groupe. Soulignons ici que le CCRC (2011) considérait cette nouvelle norme comme pouvant représenter un enjeu pour les cabinets comptables au moment du basculement vers les NCA.

NCA 700 Opinion et rapport sur des états financiers

Un des changements importants dans cette norme, dont nous avons traité antérieurement, est la définition de la date de la signature du rapport. La définition ayant changé, des conséquences sont à prévoir notamment au niveau des travaux à faire quant aux événements postérieurs à la date de clôture. Nous ne reviendrons pas sur les conséquences ayant déjà été traitées antérieurement.

Par ailleurs, un autre changement majeur dans cette norme se situe au niveau du libellé du rapport de l'auditeur. En effet, le nouveau libellé du rapport fait référence à des notions qui n'étaient pas incluses dans l'ancien libellé. Le rapport de l'auditeur décrit de façon plus détaillée les responsabilités de l'auditeur, incluant ses responsabilités en matière de déontologie. Il inclut également des informations à l'égard de la responsabilité de la direction, notamment en matière de préparation des états financiers, et du contrôle interne. Ces informations additionnelles permettent de mieux clarifier les rôles et responsabilités de chaque partie prenante. Le CCRC (2011) a identifié cette nouvelle norme comme pouvant représenter un enjeu important pour les cabinets.

NCA 705 Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant

Tout comme pour la norme précédente, les principaux changements sont liés à la forme du rapport et donc à la formulation de la modification de l'opinion, notamment, l'ajout du paragraphe de fondement de l'opinion modifiée.

NCA 706 Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant

Il s'agit d'une nouvelle norme qui permet, ou oblige dans certains cas (voir la NCA 570 sur la continuité de l'exploitation), l'ajout d'un paragraphe d'informations supplémentaires dans le rapport de l'auditeur. Ces informations supplémentaires permettent à l'auditeur d'attirer l'attention du lecteur des états financiers sur des éléments inclus dans les états financiers qu'il juge importants et fondamentaux pour la compréhension des états financiers.

Les différences expliquées précédemment et résumées dans le tableau 1.2 ci-dessous représentent les points pour lesquels nous anticipons une influence sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille.

Tableau 1.2

Classification des changements de normes selon leur influence anticipée sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Changements importants	Changements marginaux
1^{er} janvier 2004 - Règle d'indépendance 204	
204.4 Situations dans lesquelles il y a une interdiction, ou dans lesquelles la menace ne peut être supprimée	204. 3 Documentation des menaces et des mesures de sauvegarde
1^{er} janvier 2005 et 15 décembre 2009 - Norme générale de contrôle de la qualité	
NGC-CQ, mise en place d'un système complet de contrôle de la qualité du cabinet	
NCCQ-1, inspection doit être faite par une personne n'ayant ni participé à la mission, ni participé au contrôle de la qualité	
NVGR – 2004 / 2005	
Ch. 5090, élimination de la présomption de bonne foi de la direction	
Ch. 5135, évaluation du risque de fraude et présomption du risque de fraude lié à la constatation des produits	
Ch. 5141, compréhension des risques de l'entité, de son CI (tests de conception et de mise en œuvre obligatoires), appréciation des risques au niveau des états financiers et aussi des assertions	

Tableau 1.2 (suite)

Classification des changements de normes selon leur influence anticipée sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Changements importants	Changements marginaux
NVGR – 2004 / 2005 (suite)	
	Ch. 5142, importance relative
Ch. 5143, mise en place de procédures d’audit pour répondre spécifiquement aux risques identifiés selon le ch. 5141	
15 décembre 2009 - NCA	
NCA 210, acceptation de la mission impossible dans certaines circonstances	NCA 210, lettre de mission, le contenu
NCA 220, date d’achèvement de la revue de CQ, procédures spécifiques liées au CQ	NCA 220, documentation du contrôle de la qualité
	NCA 230, date d’achèvement du dossier d’audit (60 jours)
	NCA 250, textes légaux et réglementaires
NCA 260, processus formels de communication avec les responsables de la gouvernance sans distinguer les entités ayant une obligation publique de rendre des comptes des autres entités (sauf concernant l’indépendance pour les sociétés cotées)	NCA 260, processus formels de communication avec les responsables de la gouvernance (documentation)
	NCA 265, communication par écrit des déficiences du contrôle interne

Tableau 1.2 (suite)

Classification des changements de normes selon leur influence anticipée sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Changements importants	Changements marginaux
15 décembre 2009 - NCA (suite)	
	NCA 315, évaluation de la fonction d'audit interne dans l'analyse du suivi comme élément du contrôle interne
NCA 320, seuil de signification	
	NCA 450, évaluation des motifs du refus de la direction de corriger les anomalies détectées, et communication aux responsables de la gouvernance de ces anomalies
	NCA 501, suite à un désaccord entre le cabinet d'avocats et son client à l'égard de l'évaluation faite par ce dernier quant aux réclamations, l'auditeur n'est plus tenu d'obtenir une confirmation subséquente si les deux parties en sont venues à un accord sur le montant à la suite de discussions
	NCA 505, aucune précision de la norme quant aux situations dans lesquelles une confirmation doit être envoyée
NCA 510, travail sur les soldes d'ouverture lors d'un audit initial	
NCA 540, évaluation des risques liés aux estimations	
NCA 550, procédures spécifiques à mettre en place à l'égard des parties liées	

Tableau 1.2 (suite)

Classification des changements de normes selon leur influence anticipée sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Changements importants	Changements marginaux
15 décembre 2009 - NCA (suite)	
NCA 560, impacts sur le travail de l'auditeur à l'égard des événements postérieurs à la date de clôture liés au changement de la date du rapport (NCA 700)	
NCA 570, appréciation de la validité de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation (HCE) formulée par la direction	
	NCA 580, lettre d'affirmation, le contenu
NCA 600, refus d'effectuer la mission en cas de limitation de travail imposée par la direction du groupe; travail de l'auditeur quant à la compréhension du groupe et de ses composantes et du processus de consolidation	
NCA 700, date de signature du rapport et forme de celui-ci (responsabilités de l'auditeur et de la direction plus détaillées)	
NCA 705, forme du rapport ayant une restriction	
NCA 706, ajout du paragraphe d'observations ou d'autres points, lorsque l'auditeur souhaite attirer l'attention du lecteur sur des éléments inclus dans les états financiers qu'il juge importants pour la compréhension du lecteur	

1.3.5 Les IFRS et les NCECF

Les changements faisant l'objet de notre question de recherche n'incluent pas les nouvelles normes comptables, soit les IFRS et les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF). Toutefois, l'adoption de ces deux nouveaux référentiels comptables a engendré des changements importants auxquels les cabinets comptables ont été soumis depuis le début des années 2000 (Durocher et al., 2016).

Tout comme nous l'avons mentionné précédemment au niveau de la normalisation en audit, le Canada a longtemps harmonisé ses normes avec les normes américaines édictées par le Financial Accounting Standards Board (FASB). Toutefois, en 2006, le Conseil des normes comptables (CNC) a annoncé le début du projet d'harmonisation avec les IFRS (Blanchette et al., 2013). Ainsi, en avril 2008, le CNC a publié un premier exposé-sondage relativement à l'inclusion des IFRS dans le Manuel de l'ICCA, normes qui seraient obligatoirement applicables pour les entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes (ICCA, 2009a). Comme «les répondants n'ont présenté aucun motif convaincant pour lequel une ou plusieurs des IFRS contenues dans l'exposé-sondage d'avril 2008 ne devraient pas être appliquées au Canada» (ICCA, 2009a), le CNC a décidé de poursuivre le projet d'intégration des IFRS dans le Manuel de l'ICCA. C'est ainsi que, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, les entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes devaient présenter leurs états financiers selon les IFRS. Les autres entreprises avaient alors le choix soit d'appliquer ce référentiel, à compter de cette date, ou les NCECF. Les NCECF représentent également pour les entreprises et les cabinets comptables un nouveau référentiel d'information financière. Toutefois, il s'inspire largement des anciens PCGR canadiens et inclut, notamment, les traitements différentiels anciennement applicables aux sociétés fermées.

Après avoir mis en contexte notre sujet et discuté des changements auxquels s'intéresse cette recherche, nous allons maintenant présenter une recension des écrits pertinents pour mieux cerner ce qui a été fait par le passé en lien avec notre sujet et les principaux constats qui en découlent.

CHAPITRE II

RECENSION DES ÉCRITS

2.1 Introduction

Notre objectif de recherche est de comprendre en quoi les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont influencé, le cas échéant, les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Nous présentons ci-après une recension des écrits traitant des changements normatifs dans la profession comptable ayant eu lieu depuis le début des années 2000. Afin de couvrir l'ensemble des aspects liés à notre objet de recherche, nous avons recensé les écrits portant sur l'implantation d'une nouvelle norme, qu'il s'agisse d'une norme comptable ou de certification et que l'implantation ait eu lieu dans un cabinet comptable ou dans une entreprise. En effet, plusieurs études ont été effectuées sur le processus d'implantation des IFRS, soit dans les cabinets comptables, soit dans les grandes entreprises. Ces études nous permettent d'avoir une vision plus précise de ce qui a été étudié dans le domaine et ainsi de mieux positionner notre recherche dans ce champ d'analyse.

La revue de littérature est organisée en fonction de nos trois sous-questions de recherche. Dans un premier temps, nous présenterons les écrits traitant du processus d'identification des changements de normes et de compréhension de celles-ci par les organisations. Dans un deuxième temps, nous aborderons les études ayant traité des impacts des changements de normes sur le plan de la gestion des ressources des organisations. Par la suite, nous discuterons des études portant sur les impacts de l'implantation de nouvelles normes sur la gestion des missions. Enfin, nous

discuterons de l'influence des changements apportés aux règles déontologiques applicables.

2.2 L'identification de changements de normes comptables et la compréhension des nouveautés par les organisations

Nous présentons dans cette partie les études traitant du processus d'identification de changements de normes au sein de la profession comptable ainsi que les processus mis en place par les organisations pour acquérir une compréhension des nouveautés.

2.2.1 L'identification de changements de normes

À notre connaissance, il existe peu d'études qui se sont attardées au processus d'identification de changements de normes au sein de la profession comptable, que l'on se positionne du côté des préparateurs de l'information financière, soit les entreprises, ou du côté des auditeurs, soit les cabinets comptables. En effet, seules deux études, relativement récentes, y font référence. La première étude est celle de Couleau-Dupont et Demaria (2009) qui ont analysé le processus de changement normatif des grands groupes français, et plus spécifiquement, la mise en place des IFRS et l'adaptation des entreprises aux mises à jour fréquentes de ce nouveau référentiel. Dans cette étude, les auteures mentionnent que «le processus d'adoption des normes nouvelles ou amendées est précédé par une activité importante de veille comptable» (p. 14) et elles qualifient cette étape comme «une activité clé au sein des groupes» (p. 14). Ces auteures font référence à une sorte d'état d'alerte permanent dans lequel se trouvent les responsables des normes des grands groupes français depuis la mise en place des IFRS en 2005, compte tenu des changements apportés fréquemment à ces normes. Un des répondants de Couleau-Dupont et Demaria (2009)

indique qu'il utilise plusieurs outils pour se tenir informé. Parmi les outils utilisés se retrouvent les bulletins Internet et les échanges entre confrères lors d'ateliers organisés, soit par des associations de professionnels, soit par leurs cabinets comptables. C'est ainsi que les responsables de l'information financière dans les grandes sociétés ouvertes françaises obtiendraient une connaissance des changements de normes comptables.

Une autre étude sur le sujet porte sur les perceptions qu'ont les experts-comptables turcs des difficultés rencontrées par les petites et moyennes entreprises (PME) lors de l'adoption des IFRS pour PME. Dans cette étude, Uyar et Güngörmüş (2013) ont demandé à leurs répondants quelles sources étaient utilisées pour obtenir de l'information sur les IFRS pour PME. Le site web de l'ordre professionnel est cité par 69% des répondants, en deuxième place se retrouve la lecture de journaux professionnels et seulement 15% ont cité le site web de l'IASB, soit le site officiel sur lequel les normes sont publiées.

Ainsi, dans les deux études traitant du processus d'identification de changements de normes, un des dénominateurs communs de ce processus semble être le recours aux associations professionnelles et aux bulletins électroniques pour obtenir de l'information.

2.2.2 La compréhension des nouvelles normes

Si peu d'études traitent de la façon dont les organisations identifient la publication de nouvelles normes comptables, en revanche plusieurs études traitent des processus de compréhension et d'interprétation de ces normes. Ainsi, dans une étude portant sur l'implantation des IFRS au sein du cabinet KPMG, Tokar (2005) explique une des problématiques soulevées par les IFRS. La place plus importante de l'interprétation

dans ce nouveau référentiel a requis, au sein du cabinet, la nécessité d'éviter les divergences d'interprétation et, donc, d'adopter une position commune sur certaines normes IFRS. Ce faisant, le cabinet a constitué des groupes de consultation formés de membres de différents pays, pour acquérir dans ses différents bureaux à travers le monde une compréhension et une interprétation commune des normes. L'objectif de ces groupes était d'harmoniser les interprétations possibles et de répondre uniformément aux différentes demandes faites par les membres du cabinet. Les travaux de ces groupes, et toutes autres interprétations, ont été déposés dans une base de données accessible aux membres du cabinet, mais aussi aux personnes externes ayant souscrit à un abonnement auprès de KPMG. Hoogendoorn (2006), associé d'Ernst & Young (E&Y) aux Pays-Bas, qui fait état de la situation après une première année d'adoption des IFRS, arrive à une conclusion similaire lorsqu'il explique comment les auditeurs, en ressentant la pression des autorités de réglementation des marchés boursiers, ont mis en place des mécanismes de coordination à l'échelle internationale (les Big 4 ayant des bureaux dans de nombreux pays) pour minimiser la diversité dans l'interprétation des normes et dans leur application. Pour illustrer ce fait, Hoogendoorn (2006) donne l'exemple de développement de «foire aux questions» sur les aspects des IFRS présentant des points importants d'interprétation.

Dans leur étude sur l'implantation des IFRS dans les grands groupes français, Couleau-Dupont et Demaria (2009) constatent elles aussi la création de groupes de discussions inter-organisationnels afin de partager leur compréhension et leur interprétation des nouvelles normes. Dans une étude subséquente qui analyse le processus d'appropriation du référentiel IFRS et de ses évolutions par les grands groupes français, Couleau-Dupont (2011) explique que le processus débute par une phase d'initiation au cours de laquelle «une première interprétation des nouvelles normes ou des normes modifiées est conduite par le «responsable de la consolidation» à partir du texte officiel de la norme et éventuellement des documentations techniques disponibles» (p. 15). Un des répondants de l'étude

mentionne avoir consulté la norme, mais également les publications rendues disponibles par les grands cabinets sur leurs sites web. Ceci corrobore ce que Tokar (2005) mentionnait au sujet de la mise à disposition à des abonnés externes de l'interprétation des normes faite par le cabinet KPMG.

Le CCRC (2009) aborde quelque peu cet aspect. Dans un premier temps, il soulève les différences importantes qui peuvent exister entre les cabinets nationaux et les cabinets régionaux et locaux en termes de ressources pour accéder à une compréhension des normes. Plus spécifiquement, le CCRC (2009, p. 4) signale des différences au niveau des «services de normalisation, [de] conseil et [de] formation». Pour pallier ces différences, et certaines difficultés que les cabinets régionaux et locaux démontrent lorsqu'ils effectuent l'audit de transactions inhabituelles, le CCRC (2009) indique que ces cabinets doivent tenter de développer des réseaux de consultation afin d'accéder à des informations supplémentaires (CCRC, 2009). C'est ce que semblent avoir fait les cabinets de petite taille selon Durocher et al. (2016) qui ont noté que plusieurs de ces cabinets avaient rejoint le regroupement de professionnels Groupe Servicas au Québec pour les aider «lors de l'application des normes professionnelles internationales à des situations concrètes» (p. 78, traduction). Durocher et al. (2016) ont également identifié que certains petits cabinets comptables avaient recours à un consultant externe pour les supporter dans ces aspects.

Un autre point qui ressort de l'étude de Couleau-Dupont (2011) est le fait que l'analyse de la norme s'effectue d'autant plus rapidement si celle-ci risque de présenter des impacts majeurs pour l'organisation. Dans de telles conditions, l'analyse se fera dès la sortie du projet de norme, sans attendre la norme définitive. Ainsi, l'ampleur que représentent les changements d'une norme semble avoir un effet sur la rapidité d'analyse de celle-ci par les parties prenantes.

Selon la littérature existante, la compréhension, voire l'interprétation, d'une nouvelle norme s'effectue par l'analyse des textes officiels, mais aussi par la discussion entre individus et la recherche de documentation plus technique sur le sujet auprès d'intervenants jugés plus spécialisés.

Après avoir fait ressortir ce que les études nous apprennent sur l'identification d'un changement de norme et sur la compréhension de celui-ci, nous allons recenser les écrits sur les impacts potentiels de ces changements sur la gestion des ressources des organisations.

2.3 Les impacts sur la gestion des ressources des organisations

Les impacts des changements de normes professionnelles sur la gestion des ressources des organisations ont été traités dans la littérature pour des cabinets comptables ou des entreprises privées. Parmi les impacts recensés, nous retrouvons en grande partie le besoin de formation des différents acteurs et la modification des outils utilisés par ceux-ci dans la réalisation de leur travail.

2.3.1 La formation

Le CCRC (2011) rappelle que des efforts constants doivent être faits sur le plan du travail d'audit. Les efforts requis sont le fruit d'une complexification de l'information financière, mais aussi de l'adoption de nouvelles normes d'audit et de nouveaux référentiels d'information comptable (notamment les IFRS). L'organisme de surveillance mentionne à cet égard qu'il s'attend à ce que les cabinets acquièrent l'expertise nécessaire pour la mise en place de ces nouvelles normes (CCRC, 2011).

Nous allons analyser dans les sous-sections suivantes comment cette expertise a été acquise.

2.3.1.1 La formation dans les grandes entités

Le besoin de formation des personnes ayant à utiliser et à implanter de nouvelles normes, que ce soit des normes comptables telles que les IFRS, ou encore des normes de certification, telles que les ISA, apparaît comme un point central dans les études traitant du sujet. Tokar (2005) met la formation du personnel en haut de sa liste de défis liés à l'implantation des IFRS chez KPMG. Elle parle notamment de formation afin de «parler IFRS¹³» (p. 51, traduction).

La problématique liée à la formation exposée par Tokar (2005) se situe à deux niveaux au sein du cabinet. D'une part, bien que dans la plupart des pays où KPMG détient des bureaux, le personnel embauché possède une formation universitaire, au moment où le cabinet a entamé la convergence vers les IFRS, les programmes universitaires reposaient sur les normes comptables nationales et non sur les IFRS. Ce faisant, les nouveaux stagiaires ont dû recevoir une formation pour être à jour avec ce nouveau référentiel. D'autre part, le personnel plus senior, et déjà en place dans les bureaux du cabinet, avait également une formation en PCGR nationaux et non pas en IFRS, d'où, là encore, la nécessité de les former. L'option qui semble avoir été la plus souvent retenue par les différents bureaux de KPMG pour former ses employés est celle de cours de formation dispensés à l'interne beaucoup plus que le recours à des formations données par des organismes extérieurs ou encore par des consultants externes.

¹³ Traduction de *To speak IFRS*.

Hecimovic et Martinov-Bennie (2011), dont l'étude ne porte pas sur l'implantation des IFRS, mais sur la mise en place des normes internationales d'audit en Australie, font le même constat au niveau de la formation dans les grands cabinets. Par exemple, la formation s'effectue par le biais de cours donnés à l'interne bien plus que par le recours à des outils ou services produits par les institutions. Il semble donc que, selon ces études, les grands cabinets effectuent majoritairement leur formation et leur mise à jour par le biais de séminaires ou de cours dispensés à l'interne.

Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski (2006), dont l'étude ne porte pas sur les cabinets comptables, mais sur le processus de conversion aux IFRS des entreprises européennes, arrivent au même constat que Tokar (2005). Un des défis liés au passage aux IFRS, soulevé de façon consensuelle par les répondants de l'étude, est le manque de formation et de connaissance de ces nouvelles normes par les personnes impliquées dans le processus de conversion. Ainsi, il apparaissait nécessaire pour les répondants de mettre en place un programme de formation, programme dans lequel «les cabinets comptables jou[ai]ent un rôle crucial» (Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006, p. 192, traduction) en raison du manque d'expertise au sein des entreprises. Demaria (2008) et Couleau-Dupont et Demaria (2009) notent aussi le rôle joué par les cabinets d'audit auprès des grands groupes français dans la formation aux IFRS, tel que nous l'avons mentionné précédemment, mais aussi le rôle des ordres professionnels qui ont mis en place divers ateliers auxquels les gestionnaires des entreprises ont pris part. Par ailleurs, lors des mises à jour des normes IFRS, après l'implantation initiale du référentiel, Couleau-Dupont (2011) note que le processus de formation s'effectue lors d'une phase qu'elle qualifie «d'acceptation» (p. 17). Selon un des répondants de l'étude, si la modification est mineure, une diffusion des nouveautés est effectuée à l'interne, mais si la modification est plus substantielle alors il y aura des formations qui seront offertes par le biais de consultants externes. Jones et Higgins (2006), dans une étude sur la perception des préparateurs des états financiers à l'égard des IFRS en Australie, soulignent également la part importante

des auditeurs dans la formation des entreprises aux IFRS. Une majorité de répondants de cette étude perçoit avoir une faible connaissance des IFRS. Par ailleurs, les répondants de l'étude perçoivent que la connaissance en IFRS de leur personnel comptable est plus faible encore que la leur. De plus, certains des répondants expliquent que, n'ayant pas une grande équipe, ils ont souvent impliqué les auditeurs dans leur processus de conversion rejoignant en cela le constat de Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski (2006).

Enfin, Uyar et Güngörmüş (2013) qui, rappelons-le, examinent les perceptions des experts-comptables en Turquie à l'égard de la mise en place des IFRS pour les PME, mentionnent que 52% des répondants¹⁴ indiquent avoir peu de connaissances de ces normes contre 14% en ayant une bonne ou une très bonne. Ce faisant, 89,8% des répondants pensent avoir besoin de formation pour ce référentiel élevant ainsi le manque de formation des professionnels comptables au rang de principal défi à relever pour les cabinets.

Le CCRC (2011) a ciblé des types de formation devant être mis en place par les cabinets d'audit pour se conformer à un aspect très important de l'audit lié à l'harmonisation avec les NCA, soit la notion d'esprit critique. Pour ce faire, le CCRC (2011, p. 13) recommande que les cabinets, quelle que soit leur taille, participent davantage à des formations «mettant l'accent sur les aptitudes de remise en question, d'écoute et d'approfondissement». Ces recommandations proviennent du constat que les auditeurs ne faisaient pas suffisamment preuve d'esprit critique à l'égard des déclarations faites par la direction.

Enfin, notons que le passage aux IFRS n'a pas uniquement touché les entreprises ou les cabinets comptables, mais également les organismes de surveillance. Ainsi, le CCRC explique que la mise en place des IFRS «posera un défi de taille [à ses]

¹⁴ Les répondants étaient des membres de cabinets nationaux et de cabinets appartenant aux Big Four.

inspecteurs» (CCRC, 2011, p. 28). Ce défi a pu être relevé, tout comme pour les cabinets et les entreprises, par le biais d'une formation accrue qui s'est déroulée sur les trois années précédant le basculement (CCRC, 2011).

Ainsi, la littérature nous apprend que la formation est un enjeu important lors de changements dans les normes professionnelles comptables, ce qui fait notamment dire à Prat dit Hauret et Husser (2006, p. 3) que les cabinets comptables «sont confrontés à des enjeux rationnels, stratégiques et économiques où la formation apparaît comme un avantage compétitif décisif».

2.3.1.2 La formation dans les entités de petite et de moyenne taille

La majorité des études mentionnées précédemment concernent de grandes organisations, soit des cabinets appartenant au groupe des Big Four (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Tokar, 2005; Uyar et Güngörmüş, 2013), soit des sociétés ouvertes (Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Demaria, 2008; Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006; Jones et Higgins, 2006). Peu d'écrits abordent cette problématique au sein des plus petites organisations qui, très souvent, ne possèdent pas les mêmes ressources que les grandes organisations. Voyons maintenant ce que ces quelques écrits nous apprennent sur le sujet.

Un des constats des études citées précédemment (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Tokar, 2005) est que les cabinets de grande taille ont principalement recours aux formations dispensées à l'interne. Selon l'étude de Hecimovic et Martinov-Bennie (2011), dont une partie des répondants provient de cabinets de taille moyenne et de petite taille, ce type de cabinet a souvent recours à des formations offertes par les ordres professionnels ainsi qu'à des outils (programmes, manuels) produits par ces mêmes ordres. Les auteurs mentionnent que, dans certains petits cabinets, les

formations offertes par les ordres professionnels sont les seules formations structurées reçues par les professionnels seniors du cabinet, alors que les membres les plus juniors ne reçoivent que des formations sur le terrain. Ainsi, Hecimovic et Martinov-Bennie (2011, p. 189, traduction) concluent que : «[la formation dans les petits cabinets] est très différente de celle dispensée dans les grands cabinets et dans la plupart des cabinets moyens qui ont des ressources à l'interne pour la formation».

Le CCRC note également qu'il existe dans les cabinets de petite et de moyenne taille des lacunes sur le plan des processus de formation et aussi des ressources humaines. Dans son rapport d'inspection de 2005¹⁵, le CCRC utilise les termes de «formation improvisée» (CCRC, 2005, p. 9) pour décrire les processus de formation de certains cabinets de petite et de moyenne taille. Notamment, l'organisme de surveillance soulève le fait que, dans ces cabinets, il n'existait pas de programmes de formation tant pour les associés que pour le personnel. Il est aussi question du manque de connaissance des nouveautés en comptabilité et en vérification de certains praticiens (CCRC, 2005). Le CCRC (2007) insiste particulièrement sur le manque de formations offertes aux associés et au personnel de certains cabinets régionaux et locaux ayant moins de 50 émetteurs assujettis, à l'égard des règles d'indépendance, et des exigences de la SEC en matière d'indépendance.

À l'inverse, le PCAOB (2007) mentionne que les cabinets de petite et de moyenne taille¹⁶ ont mis en place des formations annuelles pour former l'ensemble du personnel du cabinet. Ces formations avaient comme objectif d'accroître les

¹⁵ Notons qu'il s'agit du premier rapport du CCRC incluant des cabinets auditeurs d'émetteurs assujettis autres que les Big Four.

¹⁶ Nous qualifions ces cabinets de petite et de moyenne taille, car il s'agit de cabinets ayant moins de 100 clients enregistrés auprès de la SEC lesquels, selon le rapport du PCAOB, varient considérablement en terme de taille. Ce groupe de cabinets est constitué d'entités ayant plusieurs bureaux avec un service de contrôle de la qualité «central», mais aussi de praticiens exerçant seuls (PCAOB, 2007).

connaissances du personnel en matière de règles sur l'indépendance, de réglementation liée à la SEC, de normes d'audit et de normes comptables.

À la lecture de ces écrits, il apparaît donc que le besoin de formation est essentiel lors de changements normatifs dans le domaine comptable, mais que la réponse à ce besoin peut varier selon la taille des organisations (grande taille/petite taille) et selon l'ampleur des changements impliqués (importants/marginaux).

2.3.2 La mise à jour des outils

Un autre élément induit par les changements de normes sur le plan des ressources et soulevé dans la littérature est la mise en place ou la mise à jour d'outils de travail. Ainsi, Tokar (2005) énumère une liste de documents établis par KPMG pour permettre à ses membres de mieux comprendre et appliquer les IFRS. Parmi les documents créés, se retrouvent des modèles d'états financiers pour divers types d'entreprises, des aide-mémoires pour la comptabilisation et la divulgation selon les IFRS, des documents comparatifs entre les IFRS et les PCGR nationaux ou encore des guides d'application.

Le CCRC (2011) fait également état de la mise en place par les cabinets de «documents visant à aider les équipes de mission dans la conduite de leurs travaux d'audit conformément aux nouvelles NCA» (CCRC, 2011, p. 19). Toutefois, dans le même temps, le CCRC (2011) déplore le fait que l'utilisation de ces outils ne soit pas une obligation pour les équipes de mission. Ce faisant, l'organisme de surveillance craint que les objectifs exposés dans ces documents ne soient pas suivis et pris en compte lors de la réalisation des missions, exposant ainsi les cabinets à des risques (CCRC, 2011).

Le PCAOB (2007) mentionne qu'après les recommandations qu'il a effectuées lors de ses premières inspections de cabinets ayant moins de 100 clients enregistrés auprès de la SEC, ces cabinets ont revu leurs méthodologies, y compris leurs programmes d'audit et leurs guides d'utilisation. Le PCAOB (2008) effectue le même constat pour les cabinets inspectés annuellement¹⁷, soit ceux ayant plus de 100 clients enregistrés auprès de la SEC. À titre d'exemple, de nouvelles versions des logiciels d'audit ont été implantées dans certains cabinets inspectés annuellement, et plus de personnel professionnel a été recruté pour effectuer les audits (PCAOB, 2008). Dans les cabinets de plus petite taille, le personnel d'audit accédait davantage à des publications ou des études afin d'aider les employés à améliorer la qualité des audits effectués (PCAOB, 2007).

Par ailleurs, lors de l'entrée en vigueur des modifications aux normes d'indépendance le 1^{er} janvier 2004, le CCRC (2004) a constaté que les quatre grands cabinets avaient mis à jour (ou procédaient à la mise à jour de) leurs politiques et procédures en matière d'indépendance. Il a toutefois recommandé de mettre en place certaines procédures supplémentaires à cet égard. Notamment, les associés devaient consigner par écrit, pour chaque mission d'audit, les menaces liées à l'indépendance et les mesures de sauvegardes y afférant et devaient confirmer la mise en place d'une formation plus approfondie sur les nouvelles normes, et cela, tant à l'égard des associés que du personnel du cabinet (CCRC, 2004).

Le CCRC (2004) a aussi constaté que l'ensemble des Big Four avait recours à des systèmes de surveillance électronique des placements détenus par le personnel clé du cabinet. Plus particulièrement, les associés et certains membres du personnel ont l'obligation d'inscrire dans ce système «les données relatives à leurs portefeuilles de placements personnels et à leurs opérations» (CCRC, 2004, p. 6). Ces informations

¹⁷ Il s'agit des Big Four et des quatre cabinets suivants: BDO Siedman, LLP; Crowe Chizek and Compagny LLC; Grant Thornton LLP; McGladrey & Pullen, LLP.

sont par la suite comparées à la liste des titres émis par des clients des services d'audit et identifiés comme ne pouvant pas être détenus par les associés et les membres du personnel du cabinet. Une analyse des dérogations éventuelles est alors effectuée par des personnes expertes en la matière au sein du cabinet, qui se chargent de régler la situation après avoir communiqué avec la personne concernée (CCRC, 2004). L'organisme de surveillance cite aussi, comme moyen d'identification des dérogations aux normes sur l'indépendance, les confirmations annuelles d'indépendance remplies et signées par les associés et le personnel du cabinet. Notons toutefois que, dans son rapport de 2006, le CCRC a soulevé que, pour certains cabinets régionaux et locaux, ce processus était déficient (confirmation d'indépendance envoyée hors délai ou absence de confirmation).

Le PCAOB (2006) fait référence à des processus similaires utilisés chez les Big Four aux États-Unis, tels que des bases de données centralisées pour permettre de faire des suivis internes quant au respect des règles d'indépendance par les équipes d'audit. Des guides de référence à l'égard des règles sur l'indépendance ont également été instaurés et rendus disponibles au sein de ces cabinets (PCAOB, 2006). À l'inverse des grands cabinets, le CCRC (2005) souligne que certains cabinets de petite taille n'ont pas réagi à la suite de l'instauration des nouvelles normes d'indépendance. Notamment, le CCRC relève que plusieurs cabinets régionaux et locaux, même deux ans après l'entrée en vigueur des nouvelles normes sur l'indépendance, n'avaient pas mis en place de procédures pour permettre le respect des normes (CCRC, 2006). Parmi les procédures manquantes, nous retrouvons des procédures pour signaler les manquements à l'indépendance; la documentation en dossier des problèmes liés à l'indépendance et à leur résolution; l'obtention de l'approbation par les autorités compétentes du cabinet avant d'effectuer une mission autre que de certification pour un client d'audit (CCRC, 2006).

Toujours à l'égard des cabinets de petite et de moyenne taille, le CCRC (2006) a relevé que certains de ces cabinets n'avaient pas de plan de rotation des associés¹⁸. Par ailleurs, dans certains autres cas, lorsqu'un plan existait, il était parfois inexact, incomplet ou plus à jour (CCRC, 2006). Toujours, au titre de l'indépendance, le CCRC (2005) a relevé que, quelle que soit la taille du cabinet, les listes de clients pour lesquels le cabinet doit s'assurer de maintenir l'indépendance n'étaient pas complètes ou suffisamment précises. En effet, ces listes ne contenaient souvent que le nom des sociétés cotées, n'indiquaient pas les filiales en exploitation ou toutes autres entités affiliées non cotées qui étaient également soumises aux restrictions quant aux services autres que d'audit (CCRC, 2005).

Parmi les autres outils identifiés, nous retrouvons des processus d'approbation des nouvelles missions ou des missions reconduites au sein des Big Four. Le CCRC (2004) mentionne que ces cabinets donnaient une cote à leurs clients d'audit en fonction du risque que ceux-ci préparent des états financiers qui pourraient contenir une erreur importante. Les éléments pris en compte par les cabinets pour établir cette cote sont principalement: une fonction comptable limitée; des contrôles internes faibles ou encore un comité d'audit inefficace (CCRC, 2004). Notamment, un des Big Four possédait une base de données nationale qui contenait les cotes de risque attribuées aux clients d'audit. Cette cote était établie selon un algorithme tenant compte de l'expérience passée du client avec le cabinet. Par ailleurs, l'approbation des nouveaux clients ou la reconduction de missions de ce cabinet s'effectuait à plusieurs niveaux et le processus tenait compte de cette cote de risque ainsi que d'autres éléments (CCRC, 2004). Si ces processus existent au sein des grands cabinets, le CCRC (2006) rappelle que certains cabinets régionaux et locaux ne

¹⁸ Lors de leur entrée en vigueur, les règles sur l'indépendance de l'auditeur exigeaient la rotation de l'associé responsable de la mission ou du responsable du contrôle de la qualité tous les cinq ans. En novembre 2010, le délai de rotation est passé de cinq à sept ans.

possédaient pas de politique et de procédures officielles à l'égard de l'acceptation et la reconduction des missions.

Le PCAOB (2006) mentionne également que les Big Four aux États-Unis ont mis en place des procédures exigeant une documentation plus importante de la décision d'accepter une nouvelle mission, et particulièrement la documentation de l'ensemble des risques identifiés. Par ailleurs, de nouvelles procédures ont été instaurées à l'égard de la reconduction des missions. En effet, la décision de reconduire une mission devait être révisée par un autre associé non impliqué dans la mission.

Toujours au titre des outils, le CCRC (2009) note que les cabinets régionaux et locaux au Canada ne disposaient pas des mêmes ressources que les cabinets nationaux, et qu'ils ne bénéficiaient pas de l'aide d'un bureau national pour développer des programmes d'audit ou du matériel de formation.

Enfin, Prat dit Hauret et Husser (2006) mentionnent aussi que les cabinets comptables en France ont dû adapter leurs systèmes d'information à la suite du basculement vers les IFRS en 2005. Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) soulignent, quant à eux, qu'un petit nombre de cabinets de taille moyenne a dû se doter du logiciel d'audit CaseWare, ce qui a occasionné des coûts supplémentaires. Si seulement quelques cabinets de taille moyenne ont eu à faire l'acquisition de ce logiciel, ces auteurs mentionnent que «la plupart des [cabinets de petite taille] ont adopté CaseWare, les manuels et les trousseaux d'outils d'audit de l'ICAA¹⁹» (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011, p. 188, traduction).

L'adaptation des outils de travail, ou des procédures, et des systèmes d'information n'est toutefois pas propre aux cabinets comptables puisque Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski (2006) identifient les changements au niveau des structures des

¹⁹ L'ICAA (Institute of Chartered Accountants in Australia) est le pendant de CPA Canada.

technologies de l'information comme un des défis rencontrés par les entreprises au moment de la conversion aux IFRS. Couleau-Dupont et Demaria (2009) expliquent également que la «préparation» (p. 11), une des étapes dans le processus de changement normatif, consiste à analyser les différences significatives entre les processus déjà en place dans les entreprises et les nouvelles normes afin de les modifier et «d'adapter les systèmes d'information» (p. 11).

En conclusion, ces études nous permettent de constater que les procédures, les outils, les manuels sont des éléments qui sont touchés de différentes façons par les changements de normes.

2.3.3 Les impacts sur la structure organisationnelle

Suite à l'évolution de la pratique de l'audit, le CCRC (2012) fait état d'une problématique qui est, à notre connaissance, non abordée dans la littérature. Il s'agit de l'adéquation de la structure organisationnelle des cabinets comptables avec les exigences des nouvelles normes. Notamment, le CCRC mentionne que la structure des cabinets d'audit, soit une structure pyramidale²⁰, n'a que peu changé au fil du temps alors que l'environnement de l'audit, lui, a considérablement changé (CCRC, 2012). Il explique que, dans un tel modèle de gestion, l'associé assume davantage un rôle de service à la clientèle n'étant pas tenu de consacrer beaucoup de temps au travail d'audit en tant que tel (CCRC, 2012). L'organisme de surveillance souhaite un meilleur équilibre entre la gestion du service à la clientèle et la gestion de la qualité de l'audit, afin de mieux respecter les normes professionnelles qui exigent une véritable implication de l'associé responsable de la mission et aussi de l'associé

²⁰ La structure pyramidale reflète le fait que l'associé se retrouve au sommet de la pyramide «soutenu par des employés à différents niveaux et formant ensemble l'équipe de mission» (CCRC, 2012, p. 6).

responsable du contrôle de la qualité, et cela, à toutes les étapes de la mission d'audit. Pour ce faire, le CCRC (2012) recommande une plus grande implication des associés et des directeurs dans les dossiers, notamment en matière de révision du travail effectué par le personnel moins expérimenté. Il souhaite également que cette révision s'effectue en temps opportun.

Aux États-Unis, ces mesures ont été implantées par les Big Four dès 2005. En effet, le PCAOB (2006) fait état dans son premier rapport de suivi d'inspections²¹ de mesures prises par les Big Four²² suite aux recommandations qu'il avait émises. Parmi ces mesures prises par ces cabinets pour remédier aux déficiences notées, se retrouve l'ajout d'une nouvelle obligation en termes de documentation des dossiers, soit inclure dans le dossier des preuves de l'implication et de la révision effectuée par l'associé de la mission et le directeur (PCAOB, 2006).

D'autres changements ont aussi été apportés au niveau de la structure organisationnelle des Big Four. Ces changements se sont traduits par «une séparation entre la gestion des questions d'éthique, d'indépendance, d'acceptation des missions et de surveillance du contrôle de la qualité et la gestion du développement des affaires et des opérations d'audit» (PCAOB, 2006, p. 3, traduction). Par ailleurs, les personnes responsables de l'éthique, de l'acceptation ou encore de la surveillance du contrôle de la qualité ont désormais la possibilité de faire rapport directement à l'associé exerçant le rôle de chef de la direction du cabinet.

²¹ En août 2004, le PCAOB a produit son premier rapport d'inspection qui touchait uniquement les Big Four. Toutefois, aucun élément de ce rapport n'a été rendu public conformément à la réglementation en vigueur (section (104 (g) (2) de SOX). Suite aux recommandations émises, les cabinets avaient 12 mois pour mettre en place des mesures pour remédier aux déficiences soulevées, sinon les déficiences seraient rendues publiques. Les quatre cabinets s'étant conformés, aucune partie du rapport de 2004 n'a été rendue publique. Le PCAOB a toutefois jugé pertinent d'expliquer le processus et de divulguer certaines des mesures prises par les cabinets pour améliorer la qualité des audits de sociétés ouvertes. Ce sont ces constatations qui sont reproduites dans le rapport du PCAOB de 2006 (PCAOB, 2006).

²² À noter que le premier rapport émis par le PCAOB ne concernait que des inspections effectuées auprès des Big Four (PCAOB, 2006).

En ce qui a trait aux cabinets de petite taille, l'étude de Durocher et al. (2016) nous éclaire sur cet aspect. En effet, ils ont constaté que de nombreux cabinets de petite taille au Canada avaient «rejoint le regroupement de professionnels appelé Groupe Servicas» (p. 78, traduction) pour les aider dans la mise en place et l'application de normes aujourd'hui plus complexes. Ils donnent notamment l'exemple des exigences en matière de contrôle de la qualité dont la mise en place a été facilitée pour les praticiens seuls et les petits cabinets en raison de leur appartenance à ce regroupement. Un autre constat de Durocher et al. (2016) concerne les tentatives, fructueuses ou non, de fusion des praticiens seuls avec d'autres petits cabinets. L'objectif de ces fusions est de partager les connaissances dans un monde en perpétuel changement.

Après avoir recensé les impacts que pouvaient avoir les changements de normes comptables et d'audit sur la gestion des ressources de certaines parties prenantes (cabinets et entreprises), nous allons examiner comment la gestion des missions peut être touchée par ces changements normatifs.

2.4 Les impacts sur la gestion des missions

La littérature identifie un certain nombre d'impacts des changements de normes sur la gestion des missions effectuées par les cabinets comptables. Parmi ceux identifiés, nous retrouvons les impacts sur les types de mission, les coûts et le contrôle de la qualité.

2.4.1 Les impacts sur les types de missions

Tout d'abord, dès 2004, Read et al. rapportent que, lors des auditions aux États-Unis relatives à la loi SOX, plusieurs auditeurs se sont montrés préoccupés, et ont averti que les changements proposés auraient un impact négatif pour les cabinets locaux et régionaux (autrement dit les cabinets de petite et de moyenne taille). Un des impacts mentionnés par ces auteurs est le fait que les plus petits cabinets devraient abandonner l'audit de sociétés ouvertes en raison de la lourdeur de la réglementation.

McSween (2007) constate également que les plus petits cabinets comptables au Canada pourraient être amenés à abandonner le marché de l'audit des sociétés ouvertes en raison de la lourdeur liée à la mise en place de la règle d'indépendance 204. « [...]Les coûts de conformité à ces normes ont entraîné un réalignement des cabinets, alors qu'un certain nombre de plus petits cabinets qui offraient des services de vérification à des clients cotés se sont retirés de ce marché » (p. 6). Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) soulèvent que les petits cabinets australiens pourraient même aller jusqu'à abandonner l'audit à la suite de la mise en place des normes internationales d'audit, en raison, là aussi, du fardeau supplémentaire que ces normes représentent pour ce type de cabinets.

Read et al. (2004) ont mené une étude pour établir si effectivement, dans l'année suivant la mise en place de la loi SOX, les cabinets locaux et régionaux aux États-Unis avaient abandonné les missions d'un plus grand nombre de sociétés ouvertes. Ces auteurs ont constaté un accroissement des cessations de mission à l'égard de sociétés enregistrées auprès de la SEC pour les cabinets locaux et régionaux entre 2000 et 2003. Toutefois, ils ont également constaté que très peu de clients, ayant quitté un cabinet local ou régional, faisaient par la suite affaire avec un Big Four ou un cabinet d'envergure nationale. Il semble plutôt que la grande majorité de ces clients ait mandaté un autre cabinet local ou régional. Toutefois, le nouveau cabinet

comptable mandaté tendait à être de plus grande taille que son prédécesseur. Les trois raisons invoquées le plus souvent pour avoir quitté le marché de l'audit de sociétés ouvertes sont les obligations réglementaires en lien avec le processus de surveillance du PCAOB, l'augmentation des coûts d'assurance, et l'accroissement de la surveillance des entreprises enregistrées à la SEC. Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) abondent dans le même sens, et expliquent la difficulté pour les petits cabinets comptables australiens de rester compétitifs dans un marché où la réglementation s'est considérablement accrue. Ainsi, les répondants de leur étude, qu'il s'agisse de membres de grands, moyens ou petits cabinets, «suggèrent tous que les plus petits cabinets vont devoir se battre pour répondre aux nouvelles exigences [ISA] puisqu'ils n'ont pas les mêmes ressources que les grands cabinets en termes de support pour la méthodologie, la formation et le contrôle de la qualité» (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011, p. 189, traduction). DeFond et Lennox (2011, cités dans Durocher et al., 2016) confirment cette tendance aux États-Unis puisqu'ils indiquent qu'un nombre important de cabinets d'audit ayant peu de sociétés ouvertes comme clients «se sont retirés du marché de l'audit après l'instauration de la loi SOX» (p. 70, traduction). McSween (2007) soulève encore plus particulièrement la problématique des plus petits cabinets, soit les praticiens seuls, qui, avec l'accumulation des changements de normes au cours des dernières années, «trouvent de plus en plus difficile d'exercer seuls dans une profession où il faut constamment augmenter la documentation» (p. 6).

Le CCRC (2007) présente un tableau montrant l'évolution du nombre de cabinets inscrits auprès du CCRC. Ce nombre est passé de 241 en 2004 à 215 en 2007. L'organisme de surveillance explique cette baisse comme étant la «combinaison de fusions de cabinets, et d'abandons, habituellement par des petits cabinets, de la vérification d'émetteurs assujettis» (CCRC, 2007, p. 2). D'ailleurs, le directeur général du CCRC en 2008, Keith Boocock, souligne que «le nombre de petits

cabinets qui vérifient les comptes d'émetteurs assujettis a diminué radicalement» (Middlemiss, 2008, p. 25).

Bédard et al. (2008) expliquent qu'il en résulte une plus grande concentration des cabinets d'audit en raison de l'environnement réglementaire plus contraignant, et cela au détriment des petits cabinets. Durocher et al. (2016) constatent même une «fragmentation de la profession comptable» (p. 80, traduction). Plus particulièrement, ils soulignent que les petits cabinets comptables sont «marginalisés» (p. 80, traduction) et disparaissent du marché de l'audit en raison des contraintes qui pèsent maintenant sur ceux. Par ailleurs, ces mêmes auteurs suggèrent aussi un autre type de fragmentation, soit entre les cabinets pouvant continuer à desservir des clients préparant leurs états financiers, quel que soit le référentiel comptable (IFRS ou NCECF), et les cabinets ne pouvant desservir qu'une clientèle appliquant les NCECF.

Bédard et al. (2008) se questionnent aussi sur l'existence d'une expertise suffisante dans les petits cabinets pour auditer des sociétés ouvertes. Les facteurs avancés par les auteurs sont, d'une part, le peu de séparation de tâches entre le contrôle de la qualité et les associés effectuant les missions d'audit ainsi que, d'autre part, la non-disponibilité dans les petits cabinets de service de recherche sur les normes. Rappelons que le CCRC (2009) a fait ce même constat, à savoir que les cabinets régionaux et locaux ne bénéficiaient pas de services de normalisation contrairement aux cabinets nationaux.

Par ailleurs, le CCRC a effectué des recommandations qui sont dans le même esprit que Bédard et al. (2008). Lors de ses inspections de cabinets régionaux et locaux ayant dans leur clientèle plus de 50 émetteurs assujettis, le CCRC (2007, p. 21) «a jugé préoccupant le trop petit nombre d'associés dans deux cabinets». Pour remédier à la situation, le CCRC a effectué plusieurs recommandations, soit d'accroître le

nombre d'associés, de sous-traiter la fonction de contrôle de la qualité ou bien de diminuer le nombre de clients d'audit (CCRC, 2007).

Toutefois, devant cette complexification des normes et l'accroissement du travail, les cabinets comptables semblent avoir adopté une stratégie de sélection. En effet, dès 2005, le CCRC rapporte que «la plupart des grands cabinets deviennent de plus en plus sélectifs pour leur clientèle et qu'ils cessent de fournir des services de vérification aux clients qui, selon eux, présentent un risque inacceptable» (CCRC, 2005, p. 12). Le CCRC (2005) mentionne par la suite que certains petits cabinets adoptaient également une telle attitude et, notamment, effectuaient des recherches approfondies sur les raisons ayant poussé un grand cabinet à cesser sa relation avec un client. Malgré tout, certains autres petits cabinets ne mettaient pas en place de telles procédures et conservaient des clients même s'il existait un doute quant à l'intégrité de la direction (CCRC, 2005). Le manque d'évaluation de l'intégrité et de la réputation de la direction et du conseil d'administration des clients de certains cabinets régionaux et locaux a aussi fait l'objet d'une mention par le CCRC (2007). Soulignons d'autres faiblesses notées par le CCRC (2007) et reliées à l'acceptation des missions par les cabinets régionaux et locaux: l'absence d'une consultation préalable pour valider qu'aucun problème d'indépendance n'existe et la non-communication avec l'auditeur précédent.

À la suite des diverses recommandations du CCRC (2013), les grands cabinets régionaux semblent avoir réorienté leur clientèle d'émetteurs assujettis dans des secteurs d'activités dans lesquels ils ont davantage d'expérience. Ainsi, ces cabinets possèdent maintenant davantage de compétence à l'égard du secteur d'activité ou de la nature des opérations de ces clients. Le CCRC (2013) souligne que cela est permis par une analyse plus rigoureuse du client et de la mission avant l'acceptation de celle-ci.

Le dernier élément ayant trait au type de mission a été soulevé par Durocher et al. (2016). Selon ces auteurs, l'internationalisation des normes (IFRS et NCA) et la complexification de celles-ci ont donné lieu à une modification du niveau d'assurance fournie par les experts-comptables à l'égard des états financiers. En effet, les clients acceptent maintenant qu'une mission d'examen (niveau modéré d'assurance) ou de compilation (aucune assurance) remplace une mission d'audit (niveau élevé d'assurance) (Durocher et al., 2016).

Les études présentées dans cette section nous apprennent que le poids de la réglementation peut avoir des conséquences importantes sur la gestion de la clientèle, notamment pour les plus petits cabinets en raison de ressources plus limitées.

2.4.2 Les impacts financiers

La gestion des coûts engendrés par les changements de normes est aussi traitée dans la littérature comme un des défis rencontrés par les organisations lors de l'implantation de nouvelles normes ou de modification de normes existantes.

Prat dit Hauret et Husser (2006) mentionnent l'impact financier du passage aux IFRS sur les budgets des cabinets régionaux français et leur incapacité à refacturer ces coûts aux clients. En effet, ces auteurs soulignent que certaines IFRS «vont accroître considérablement le coût de production des comptes annuels» (Prat dit Hauret et Husser, 2006, p. 6) notamment en raison de l'accroissement du niveau de documentation requis par les nouvelles normes. À titre d'exemple, comme certaines des normes IFRS reposent sur des calculs complexes (détermination de la juste valeur pour des éléments non cotés sur des marchés actifs, dépréciation des actifs à long terme, etc.), il devient très important de documenter les détails et les hypothèses sous-jacentes en cas de litiges. Le CCRC effectue le même constat au Canada dans son

rapport d'inspection de 2011, dans lequel il anticipe les conséquences de l'introduction des IFRS pour les auditeurs. Il mentionne notamment que l'adoption des IFRS «confèrera davantage d'importance à la compréhension et à la justification des principes fondamentaux sous-tendant la résolution [des] problèmes [liés à la valorisation des actifs, que ce soit la juste valeur ou la dépréciation des actifs à long terme]» (CCRC, 2011, p. 9). Les cabinets doivent alors mettre en place un système d'information qui permettra de retrouver la trace «des calculs et de la démarche méthodologique associée» (Prat dit Hauret et Husser, 2006, p. 6). Il en résulte donc, pour l'expert-comptable, le problème de la refacturation de ce coût au client. Toujours selon ces auteurs, le client acceptera de payer ce coût additionnel seulement s'il perçoit un avantage pour lui.

Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) qui traitent, rappelons-le non pas des IFRS, mais des ISA, mentionnent que tous les cabinets comptables de leur étude, quelle qu'en soit la taille, ont rapporté avoir connu une augmentation des coûts de leur audit de 10 à 30%. Cette augmentation des coûts proviendrait en grande partie de la documentation additionnelle requise par les nouvelles normes et aussi, selon un des répondants, d'autres éléments prescrits sans aucune plus-value pour le client.

D'autres facteurs contribuent aussi à l'accroissement des coûts, tels que la nécessité d'effectuer plus de formation auprès du personnel et d'adapter les méthodologies de travail aux nouvelles normes. Le processus d'inspections externes de l'ASIC²³ est aussi considéré par les répondants comme une source de coûts supplémentaires (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011). Le même constat est fait dans cette étude et celle de Prat dit Hauret et Husser (2006), à savoir la difficulté, pour ne pas dire l'impossibilité, de refacturer ces coûts supplémentaires aux clients, coûts qui ne sont dus qu'à de nouvelles exigences réglementaires. En raison de ces coûts

²³ L'ASIC est la commission des valeurs mobilières australienne, soit l'Australian Securities and Investments Commission.

supplémentaires, un des répondants de l'étude de Hecimovic et Martinov-Bennie (2011), faisant partie du groupe des cabinets de petite taille, a décidé de se retirer des petites missions d'audit ne pouvant pas facturer à ses clients les nouveaux coûts entraînés par les changements de normes.

Le CCRC (2011) se montre également préoccupé sur le plan des honoraires. D'un point de vue global, l'organisme constate que certains clients exerçaient sur les cabinets une importante pression à la baisse des honoraires d'audit. Ce faisant, il existe un risque réel, selon le CCRC (2011), à l'égard de la qualité de l'audit. Plus encore, le CCRC (2011, p. 8) fait ressortir l'effet négatif de cette pression à la baisse en période de transition au niveau des normes, et souligne qu'il pourrait en résulter «un relâchement des efforts de vérification au moment où il faut plutôt redoubler d'efforts».

Par ailleurs, dans les études de Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski (2006), Jones et Higgins (2006) et Hoogendoorn (2006), il semble également y avoir un large consensus auprès des répondants quant aux coûts liés aux changements normatifs. Ces coûts, entraînés par le passage aux IFRS, proviennent en partie de la complexité des normes et, pour certains, les coûts dépassent les avantages, notamment lorsqu'il s'agit de petites entreprises. En effet, comme le mentionnent Jones et Higgins (2006), un des avantages prônés par les autorités australiennes en faveur de la convergence vers les IFRS était la baisse du coût en capital et un meilleur accès aux capitaux sur les marchés internationaux. Toutefois, les petites sociétés ouvertes australiennes n'ayant pas nécessairement besoin d'avoir recours aux capitaux des bourses étrangères ont eu la perception d'un coût inutile. Dans le même ordre d'idées, Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski (2006) mentionnent que les coûts sont généralement plus lourds à assumer pour les petites sociétés ouvertes et pour les sociétés fermées.

Tokar (2005) n'aborde pas de façon directe la notion de coût. Elle mentionne toutefois que le «fardeau de la formation» (p. 55, traduction) incombera encore quelque temps aux cabinets et aux ordres professionnels tant que les universités n'auront pas pris le virage IFRS. Il est à noter que le système universitaire ne pouvait prendre le virage IFRS, tel que mentionné par Tokar (2005), tant et aussi longtemps que les normes n'étaient pas en vigueur. Or, comme nous l'avons vu précédemment, le besoin de formation est très important, et donc coûteux pour les cabinets.

En résumé, nous pouvons conclure qu'un changement de normes génère des coûts qui peuvent provenir du besoin accru de formation, d'un temps de travail supérieur dans les dossiers, ainsi que de l'adaptation des outils de travail aux nouvelles exigences. Ces coûts peuvent parfois dépasser les avantages obtenus et perçus ou encore ne pas être récupérés auprès de la clientèle, d'où un impact financier pour le cabinet.

2.4.3 Les impacts sur le contrôle de la qualité

De façon générale, le CCRC (2009) rappelle qu'il ne s'attend pas à ce que l'ensemble des cabinets inscrits suive les mêmes procédures en matière de contrôle de la qualité. Il rappelle, à cet égard, que la NGC-CQ fait état de ces possibles différences:

La portée, la nature, le calendrier et la documentation relatifs aux politiques et procédures élaborées par les cabinets pour satisfaire les exigences de ces recommandations varient en fonction de nombreux facteurs, notamment la taille, la nature des activités du cabinet et ses caractéristiques d'exploitation (NGC-CQ.007).

Ce faisant, les systèmes de contrôle de la qualité des cabinets régionaux et locaux sont moins complexes (CCRC, 2010).

Tokar (2005) indique qu'au moment du passage aux IFRS, le cabinet KPMG a dû revoir certaines de ses procédures à la lumière du nouveau référentiel. Les procédures auxquelles il est fait référence sont celles liées à la gestion de risque du cabinet incluant le contrôle de la qualité. Tokar (2005) mentionne les cinq processus clés en regard de la gestion de risque au sein du cabinet, soit l'acceptation du client; l'affectation du personnel à une mission; la révision de certains éléments du dossier et des états financiers par un deuxième associé; la consultation au niveau du bureau national lorsque des problèmes d'interprétation surviennent en cours de mission; et un processus de consultation permettant la révision des opinions par un service de normalisation au niveau national. Toujours selon Tokar (2005), le cabinet s'est questionné sur la nature des changements à apporter à ces processus après l'introduction d'un deuxième référentiel pour les clients d'audit existants. Le cabinet s'est également questionné quant aux procédures à mettre en place lorsque les services du cabinet ont été retenus pour aider le client²⁴ à implanter les IFRS dans sa propre entreprise. Soulignons notamment, la prise en compte par le cabinet, lors de l'acceptation d'une mission d'assistance, d'éléments tels que comment le personnel du client allait obtenir une formation suffisante en IFRS, ou encore la capacité des systèmes comptables à intégrer un nouveau référentiel (Tokar, 2005). Par ailleurs, la problématique de l'indépendance à l'égard des clients souhaitant obtenir des conseils du cabinet quant à l'implantation des IFRS a également fait l'objet d'analyses. Ainsi, selon Tokar (2005), les exigences en matière d'indépendance n'étant pas les mêmes d'un pays à l'autre, des guides d'application ont dû être élaborés au niveau national. Également, au niveau du contrôle de la qualité, le cabinet a dû faire l'analyse quant à la nécessité d'ajouter ou non des procédures de contrôle de la qualité pour les missions où les états financiers étaient pour la première fois présentés en IFRS.

²⁴ «Souvent un client pour lequel aucune mission d'audit n'était effectuée» (Tokar, 2005, p. 59, traduction).

Avant même qu'une norme générale sur le contrôle de la qualité ne soit élaborée, les quatre grands cabinets avaient déjà mis en place un certain nombre de procédures et politiques à l'égard du contrôle de la qualité. Notamment, selon le CCRC (2004), les politiques et procédures internes des cabinets incluaient la révision des dossiers d'audit de sociétés ouvertes, avant la signature du rapport, par un associé autre que l'associé responsable de la mission. Toutefois, le CCRC (2007) considère que ce processus de révision par un second associé présentait certaines déficiences pour certains des six cabinets inspectés annuellement²⁵. Les déficiences se situaient au niveau du temps consacré par le second associé à cette révision, mais aussi au niveau du moment où celle-ci s'effectuait. En effet, selon la norme générale de contrôle de la qualité, le contrôleur de la qualité doit intervenir à tous les niveaux du processus d'audit, et notamment au moment de la planification. Le CCRC (2007) constate que, dans certains cas, la révision par l'associé responsable du contrôle de la qualité n'a pas été faite à cette étape. Concernant cette révision par un deuxième associé, dans plusieurs cabinets régionaux et locaux ayant moins de 50 clients émetteurs assujettis, le CCRC (2007) a noté qu'il avait été difficile de sélectionner un associé pour la révision. Les raisons avancées étaient soit le manque d'expérience de la personne affectée à la révision, soit le manque d'indépendance de la personne sélectionnée face à la mission (CCRC, 2007). Parfois, la personne n'occupait pas un poste d'associé.

En termes d'activités de surveillance du contrôle de la qualité, les Big Four «procèdent à l'inspection d'une sélection de leurs missions de vérification terminées afin de s'assurer qu'elles ont été exécutées en conformité avec les normes professionnelles et avec leurs politiques et procédures» (CCRC, 2004, p. 10). Dans ses recommandations, toutefois, le CCRC a parfois eu à indiquer que la fonction de surveillance du contrôle de la qualité soit séparée de la responsabilité de la gestion des services d'audit des cabinets. Le PCAOB (2006) mentionne que les Big Four aux

²⁵ Il s'agit des Big Four, de BDO Dunwoody s.r.l. et Grant Thornton Canada.

États-Unis ont pris des mesures pour renforcer le processus de surveillance interne, notamment en y affectant des ressources spécifiquement formées et ayant plus d'expérience, et en effectuant des inspections plus spontanées. Les cabinets inspectés annuellement aux États-Unis ont également accru le nombre de dossiers révisés par associé dans le cadre du processus de surveillance, et ont revu et modifié leurs questionnaires de révision (PCAOB, 2008).

Si les systèmes de contrôle de la qualité des grands cabinets comprennent des processus de révision indépendante et de surveillance, il semble en être autrement pour les cabinets de petite et de moyenne taille. En effet, dans son rapport d'inspection de 2005, le CCRC soulignait que, pour certains de ces cabinets, les processus de contrôle de la qualité n'étaient pas suffisamment efficaces. Le rapport mentionnait notamment que, pour les petits cabinets comptables, il était plus difficile que pour les grands cabinets «d'investir dans les politiques et les procédures requises pour assurer la conformité aux normes de performance qui s'appliquent aux vérificateurs d'émetteurs assujettis» (CCRC, 2005, p. 8). Le CCRC (2005) notait toutefois dans ce même rapport que les plus petits cabinets ayant le mieux réussi à cet égard étaient ceux ayant fait le choix de se concentrer dans des secteurs de marché pour lesquels ils ont davantage d'expérience. Le rôle et le leadership assuré par certains associés en matière de qualité ont permis aussi à ces mêmes cabinets de démontrer une meilleure performance au niveau du contrôle de la qualité (CCRC, 2005).

Durocher et al. (2016) ont soulevé la problématique des revues de contrôle de la qualité pour les praticiens seuls. Ceux-ci n'ayant pas d'autres associés au sein de leur organisation pouvant effectuer ce travail, ils doivent utiliser les services d'un intervenant extérieur qui aura accès par le fait même à leurs dossiers, ce qui les place dans une position fragile par rapport à leurs concurrents.

2.5 L'influence des changements déontologiques sur les pratiques professionnelles

Nous venons de voir dans les précédentes sections comment les changements de normes pouvaient influencer certains aspects des processus organisationnels des cabinets comptables ou des entreprises. Toutefois, à l'exception des rapports du CCRC et du PCAOB, les écrits que nous avons recensés ne traitent que des normes comptables (IFRS ou IFRS pour les PME) ou des normes d'audit (ISA). Elles ne traitent pas d'une notion fondamentale dans le domaine de l'expertise comptable, à savoir la déontologie. Or, comme le mentionnent Gendron et al. (2006), les événements du début des années 2000 ont donné lieu à de nombreuses études qui ont souvent invoqué «la détérioration graduelle de l'éthique des comptables» (p. 169, traduction) comme étant une des raisons ayant pu mener aux scandales financiers dont il a été question précédemment.

Pour quelles raisons cette éthique professionnelle se serait-elle érodée au fil du temps? Plusieurs études (Bailey, 1995; Duska, 2005; Gendron et al., 2006; Gendron et Spira, 2010; Linsley et Shrives, 2009; Silver, 2007) semblent confirmer un fait, qui remonte bien avant 2002 et la chute du cabinet Arthur Andersen, à savoir une orientation de plus en plus commerciale de la part des cabinets comptables au détriment du service public.

Dans une revue historique de l'évolution de la profession comptable aux États-Unis, qui a des échos aussi au Canada, Zeff (2003a) situe le début des difficultés de la profession comptable au milieu des années 1960, où déjà des scandales financiers éclaboussent celle-ci (Westbec en 1965, National Student Marketing en 1969, Penn Central et Four Seasons Nursing Centers tous deux en 1970). Par ailleurs, selon Zeff (2003a), un des tournants, dans les années 1970 et 1980, fut lorsque l'AICPA dû retirer certaines dispositions de son code de déontologie, sous la pression de la Federal Trade Commission et du Département de la justice américain. Simunic et

Stein (1995) rapportent que ces institutions jugeaient alors ces dispositions comme une entrave à la compétition. L'interdiction de soumissionner sur des appels d'offres, ainsi que l'interdiction de faire de la sollicitation directe de clientèle furent notamment retirées du code de déontologie (Zeff, 2003a).

Ces amendements au code de déontologie [...] ont profondément changé le climat dans lequel les cabinets comptables menaient leurs affaires. La compétition entre les cabinets est devenue plus marquée par des préoccupations commerciales, une poursuite agressive du profit, mettant ainsi sous tension les valeurs professionnelles (Zeff, 2003a, p. 202, traduction).

Simunic et Stein (1995) notent que des changements similaires, au niveau des normes de publicité, ont aussi été adoptés par les instituts canadiens, tout en conservant toutefois l'interdiction liée à la sollicitation directe d'un client faisant affaire avec un autre cabinet comptable.

Ainsi, des changements apportés au code de déontologie, suivis d'une forte pression sur les honoraires d'audit, ont progressivement provoqué des modifications dans la pratique professionnelle des cabinets, et notamment dans leurs relations avec les clients. Silver (2007) explique comment, en devenant des «centres de profits» (p. 439, traduction), les cabinets comptables ont perdu de vue *qui* devait être le client. Silver (2007) rappelle que la profession comptable a au cœur de ses principes le fait de servir l'utilisateur des états financiers d'une entité, même si c'est l'entreprise qui requiert ses services. Toutefois, en ayant des préoccupations plus commerciales, dont la maximisation du profit, l'objectif est davantage devenu de répondre aux besoins des préparateurs des états financiers, soit la direction de l'entreprise. C'est ce que soulignent Shafer et al. (2004) dans leur étude empirique sur la propension des auditeurs à accepter des traitements comptables qui répondent aux besoins du client, sans qu'il s'agisse nécessairement du meilleur traitement applicable pour refléter la situation financière de l'entreprise. À cet égard, ces auteurs concluent que «les auditeurs ont réinterprété leurs responsabilités d'une manière qui privilégie les

besoins du client au détriment de l'objectivité et de l'impartialité» (p. 222, traduction), et ce, en dépit des règles professionnelles qui les régissent. Zeff (2003b) soulève aussi ce point, qu'il voit comme un élément ayant mené à la détérioration de l'éthique au sein de la profession comptable au début des années 2000. L'auteur explique la pression subie par les associés en audit pour répondre aux besoins des clients, les amenant ainsi parfois à accepter des traitements comptables discutables.

Le CCRC (2011) fait état de ses préoccupations à l'égard des honoraires facturés par les cabinets d'audit. Plus particulièrement, il expose les effets négatifs sur la qualité de l'audit que peut avoir le fait de considérer l'audit comme «une marchandise qui se distingue principalement par le coût» (CCRC, 2011, p. 8). À plusieurs reprises dans les rapports du CCRC (2011, 2012), il est fait état de la nécessité pour les cabinets d'atteindre un certain équilibre entre le mercantilisme et le professionnalisme, ces deux éléments présentant un conflit d'intérêts potentiel. Le CCRC (2012) exprime une inquiétude à l'égard de certains cabinets lesquels, pour offrir des services d'audit à des prix plus faibles et maintenir la rentabilité de leur bureau, pourraient être tentés de réduire l'étendue des travaux.

Cette pression au rendement et le mercantilisme des cabinets comptables ont aussi été exacerbés par la croissance des honoraires provenant des missions de consultation dans les cabinets comptables. En effet, selon Khalifa et al. (2007) et Robson et al. (2007), le marché de l'audit, à la fin des années 1990, subissait une forte pression, notamment au niveau de sa rentabilité. Robson et al. (2007) voient trois facteurs expliquant une partie de la baisse des profits du service d'audit des cabinets comptables. Le premier facteur réside dans le fait que les clients recherchent beaucoup plus fréquemment l'auditeur le plus compétitif en matière d'honoraires. Le deuxième facteur correspond à un phénomène, appelé *low-balling*, pratiqué par les cabinets et qui consisterait à offrir des services d'audit à prix moindre dans le but d'obtenir, par la suite, des missions de consultation générant plus de profits. Enfin, le

troisième facteur est la hausse des différents coûts (formation, assurances liées à l'accroissement des litiges, etc.). Ce faisant, les cabinets ont dû trouver de nouvelles sources de revenus et la consultation a fait partie des solutions envisagées. En 2011, le CCRC effectue les mêmes constats que Robson et al. (2007), soit le fait que certains cabinets offraient des services d'audit à des prix inférieurs dans le but de gagner de nouveaux clients. Ce faisant, les missions d'audit devenant moins rentables, le CCRC (2011) suggère que, pour assurer la croissance de leurs revenus, les cabinets pourraient être tentés de privilégier l'offre de services autres que des services de certification.

Ashbaugh (2004) mentionne que la portion des revenus des grands cabinets provenant de services de consultation est passée de 12% à 32% durant les années 1990 (POB, 2000). Ce phénomène a mené, comme le souligne Zeff (2003b), à un changement de mentalité des dirigeants des cabinets comptables qui sont passés d'une mentalité d'auditeurs à une mentalité de consultants, entraînant un besoin de rentabilité, de croissance et de richesse au détriment des valeurs professionnelles. Wyatt (2004, cité dans Gendron et al., 2006) effectue le même constat à l'égard des grands cabinets comptables qui ont vu «leur structure de récompense se détourner des normes professionnelles et éthiques au profit de récompenses basées sur le gain commercial» (p. 170, traduction). Déjà en 1995, Bailey s'inquiétait de la montée des services-conseils au sein des cabinets et craignait la création d'un «*modèle mental*» (p. 193, emphase dans le texte d'origine, traduction) pour les générations futures d'experts-comptables, modèle qui ferait fi de l'importance de l'indépendance qui ne serait pas la même qu'auparavant en raison de la place prépondérante prise dans les cabinets par les services-conseils au détriment des services d'audit. Toutefois, Bailey (1995) nuance son propos en reconnaissant que la consultation n'est pas une mauvaise chose en soi et peut même, à certains égards, permettre d'accroître la compétence. C'est toutefois l'impact des services de consultation sur l'indépendance

de l'auditeur qu'il dénonçait quelques années avant que les scandales des années 2000 ne surviennent.

Duska (2005) démontre à quel point il est difficile pour un cabinet comptable de demeurer objectif lorsqu'il offre à la fois des services de consultation et d'audit des états financiers pour la même organisation. En effet, l'entreprise américaine Global Crossing utilisait le cabinet Arthur Andersen à titre de conseiller et d'auditeur de ses états financiers. Par ailleurs, les honoraires de consultation versés par Global Crossing à Arthur Andersen étaient quatre fois plus élevés que les honoraires d'audit : «en 2000 [...], Global Crossing a payé à Arthur Andersen, 2,3 millions \$US en honoraires d'audit et 12 millions \$US en honoraires de consultation» (Duska, 2005, p. 18, traduction). Duska (2005) compare ce type de comportement à un piège psychologique semblable à celui du philosophe Protagoras²⁶ qui avait perdu ses valeurs essentielles «pour devenir ce qu'Aristote appelait un simple «accumulateur» de richesse» (p. 19, traduction). Ainsi, Duska (2005) explique que les cabinets comptables, parallèlement aux grandes entreprises, ont eux aussi été aspirés dans la spirale de l'accumulation de richesse, les détournant de ce fait de leurs responsabilités d'auditeurs et «laissant de côté les considérations éthiques et leurs valeurs» (p. 27, traduction).

Lors de leurs entrevues avec d'anciens auditeurs travaillant, ou ayant travaillé, pour Arthur Andersen au moment de sa chute, Gendron et Spira (2010) ont constaté qu'il existait au sein de ce cabinet ce que les auteurs qualifient de «montée graduelle de la commercialisation qui potentiellement aurait ébranlé le professionnalisme de l'auditeur» (p. 285, traduction). Plus particulièrement, ces anciens membres du cabinet se servent de cette évolution du contexte de travail pour donner un sens à la disparition de leur ancien employeur. Ainsi, certains répondants considèrent que le

²⁶ Philosophe grec qui demandait à ses étudiants d'être payé pour ses enseignements de la loi, pratique décriée par ses confrères (Duska, 2005).

tournant commercial entrepris par Arthur Andersen dans les années 1980 est probablement à l'origine du comportement des associés ayant mené au scandale d'Enron. Ils expliquent, entre autres, qu'au moment où le cabinet a scindé ses activités de gestion-conseil et de certification, les associés du service de certification ont subi une baisse de leurs revenus pouvant aller jusqu'à 25%. Ce faisant, pour maintenir un niveau de revenus équivalent à celui qu'ils avaient antérieurement, les associés devaient trouver des façons d'effectuer des audits plus rentables. Les associés subissaient une pression importante pour accroître les revenus tirés de l'audit. Dans cette même étude, d'autres répondants affirment également que cette évolution des mentalités des associés n'était pas propre à Arthur Andersen, mais existait aussi dans les autres Big Five de l'époque.

Linsley et Shrives (2009) effectuent une analyse quelque peu différente de l'impact des services de consultation dans les cabinets comptables, tout en se basant eux aussi sur le cas du cabinet Arthur Andersen. En effet, ces auteurs regardent le type de groupe culturel, selon le modèle de Mary Douglas, auquel le cabinet appartenait au moment où se sont produits les événements que l'on connaît. Selon ce modèle, il existe quatre groupes culturels différents, soit les *fatalistes*, les *hiérarchiques*, les *individualistes* et les *égalitaires* (Linsley et Shrives, 2009, p. 495, traduction). Ces auteurs classifient les membres du cabinet Arthur Andersen comme ayant une culture hautement hiérarchique avant les années 1980, ce qui signifie une grande séparation entre les différents services dans le cabinet (par exemple, audit, fiscalité), et une vision plus traditionnelle du rôle de l'expert-comptable (être réfractaire au risque et avoir à cœur la protection des intérêts de l'actionnaire). Toutefois, Linsley et Shrives (2009) expliquent que l'apparition des services de consultation dans les années 1960, et la croissance de ces services dans les années 1980 ont entraîné des changements au sein du cabinet comptable et de ses pratiques (augmentation du nombre de membres

n'étant pas des CPA²⁷; promotions au sein du cabinet qui s'effectuaient non plus sur la base des qualités professionnelles, mais davantage sur la base des revenus générés). Ces changements ont alors dirigé le cabinet «graduellement [vers] une culture individualiste avec un accent plus entrepreneurial» (Linsley et Shrives, 2009, p. 503, traduction). Les conséquences de ce glissement vers une culture individualiste sont, d'une part, une élimination des frontières entre les différents services et, d'autre part, un recentrage des intérêts vers les revenus avec une vision moins traditionnelle du rôle de l'expert-comptable. La conclusion de ces auteurs est alors que, dans une culture plus individualiste, il est plus difficile pour un cabinet de jouer son rôle de chien de garde, à tout le moins sa capacité à le faire s'en retrouve affaiblie. Notamment, Linsley et Shrives (2009) soulignent le fait qu'il est alors plus difficile de confronter le client en cas de désaccord surtout quand les objectifs sont d'accroître les revenus du cabinet pour ultimement accroître les revenus personnels.

En résumé, ces différentes études suggèrent une attitude plus mercantile de la part des cabinets comptables, attitude renforcée par la vive concurrence sur le plan des honoraires entre les cabinets, et aussi par la place plus importante des services de conseil au sein des cabinets. Ce changement semble avoir pris naissance vers la fin des années 1960, mais s'être accentué dans les années 1990 et au début des années 2000. Les études citées touchent surtout l'exercice de la profession comptable aux États-Unis, même si certains constats sont liés également au marché canadien de l'audit.

²⁷ Il s'agit ici des CPA aux États-Unis et non des CPA canadiens.

2.6 Conclusion

L'objectif de cette revue de littérature était de recenser les études portant sur les changements de normes dans la profession comptable depuis le début des années 2000 et de dresser un portrait de l'influence de ces changements sur les processus organisationnels des entités. Plus particulièrement, nous nous intéressons aux processus liés à l'acquisition et à la compréhension de nouvelles normes, mais aussi aux processus au regard de la gestion des ressources des cabinets et de la gestion des missions.

Dans un premier temps, Couleau-Dupont et Demaria (2009) nous ont appris que, dans les grandes entreprises françaises, les responsables de la normalisation effectuaient une «veille» pour se tenir à jour sur le plan des IFRS en ayant recours à diverses sources d'informations, tels que des bulletins d'information électroniques ou des ateliers traitant des changements normatifs. Uyar et Güngörmüş (2013) citent également les journaux professionnels comme moyen d'identification des changements de normes pour les experts-comptables, mais aussi les sites Internet des ordres professionnels.

Une fois l'identification des nouveautés faite vient ce que Couleau-Dupont (2011) qualifie d'«initiation», soit la compréhension, voire l'interprétation, de la nouvelle norme au sein de l'organisation. Cette phase prend généralement la forme de groupes de discussion (Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Hoogendoorn, 2006; Tokar, 2005), mais peut aussi s'effectuer par le biais de consultation de documents explicatifs publiés, entre autres, sur les sites Internet des grands cabinets comptables (Couleau-Dupont, 2011; Tokar, 2005).

Dans un deuxième temps, la littérature traite de la formation du personnel professionnel aux nouvelles normes que ce soit au sein des entreprises (Couleau-

Dupont et Demaria, 2009; Demaria, 2008; Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006; Jones et Higgins, 2006) ou des cabinets comptables (CCRC, 2005, 2007, 2011; Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; PCAOB, 2007; Prat dit Hauret et Husser, 2006; Tokar, 2005; Uyar et Güngörmüş, 2013). Il ressort de ces écrits deux grands modes de formation, soit les formations dispensées à l'interne animées par des membres ayant eux-mêmes acquis une certaine compréhension des nouveautés, soit les formations offertes à l'externe (ateliers offerts par les grands cabinets comptables et les instituts professionnels). Une différence selon la taille des organisations semble émerger, soit le fait que les plus grandes entités auraient recours à des formations dites à l'interne, alors que les plus petites entités utiliseraient des formations données à l'externe (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011).

Avec la formation, vient aussi la mise en place, ou la mise à jour, d'outils pour effectuer ou faciliter le travail de l'auditeur ou du préparateur de l'information financière. Parmi les points relevés dans la littérature, notons la création par les grands cabinets de guides, de modèles faits maison (CCRC, 2004, 2005, 2006, 2011; PCAOB, 2006, 2007, 2008; Tokar, 2005), mais à l'inverse l'utilisation par les cabinets de plus petite taille de manuels ou d'outils développés par les instituts professionnels ou encore l'utilisation de logiciels externes tels que CaseWare (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011). Là aussi, une approche différente semble émerger selon la taille de l'organisation.

Enfin, la littérature nous permet de comprendre certains impacts des nouvelles normes dans la profession comptable sur la gestion des missions des cabinets. Un des éléments qui semble ressortir est l'aspect que nous qualifierons de «poids de la réglementation» qui alourdit la gestion des cabinets comptables aujourd'hui, mais plus particulièrement la gestion des cabinets de plus petite taille. Read et al. (2004) et le CCRC (2007) suggèrent que cela pourrait amener ces cabinets à abandonner le domaine de l'audit de sociétés ouvertes alors que Hecimovic et Martinov-Bennie

(2011) suggèrent l'abandon du marché de l'audit dans sa totalité pour les cabinets de petite taille. Enfin plus récemment, Durocher et al. (2016) ont suggéré une fragmentation de la profession comptable dans une étude auprès des cabinets comptables de petite taille, ainsi que la transformation de certaines missions d'audit en missions d'examen, voire de missions d'examen en missions de compilation.

Les écrits recensés traitent également du coût généré par les changements de normes, que ce soit pour les entreprises qui préparent les états financiers (Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006; Jones et Higgins, 2006) ou pour les cabinets qui les certifient (Durocher et al., 2016; Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Prat dit Hauret et Husser, 2006). Toutefois, les études portant sur les cabinets dévoilent une autre facette de cet aspect, soit les difficultés de la refacturation au client des coûts supplémentaires engendrés par de nouvelles exigences réglementaires (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Prat dit Hauret et Husser, 2006). Enfin, il apparaît qu'une grande partie de ces coûts est liée, entre autres, à des exigences accrues des normes, que ce soit en termes de documentation ou de conformité, mais aussi à des besoins en formation supplémentaires ou encore à l'adaptation des outils de travail (Durocher et al., 2016; Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Prat dit Hauret et Husser, 2006).

Le PCAOB (2006), le CCRC (2012) et Durocher et al. (2016) font état de l'impact des changements de normes sur la structure organisationnelle des cabinets. En effet, le PCAOB (2006) indique qu'après ses recommandations, aux États-Unis, les Big Four ont apporté des modifications à leur structure organisationnelle. Ces modifications se sont reflétées par une séparation entre les fonctions de développement de la clientèle, de certification et de gestion des questions d'éthique, incluant l'indépendance, l'acceptation des missions ainsi que la surveillance du contrôle de la qualité (PCAOB, 2006). Le CCRC (2012) souligne, par ailleurs, le fait que dans une structure pyramidale, telle qu'elle existe dans beaucoup de cabinets comptables, l'associé assume plus un rôle de service à la clientèle, et s'implique

moins dans l'exécution des missions d'audit comme telle. Il est donc fortement suggéré que les associés et les directeurs aient une plus grande implication dans les dossiers, notamment au niveau de la révision (CCRC, 2012). Selon Durocher et al. (2016), ce sont l'adhésion des petits cabinets à un regroupement de professionnels et la volonté de fusionner avec d'autres cabinets qui sont apparues comme une conséquence de la complexification des normes.

Certaines études notent également l'influence des changements de normes dans la profession comptable sur les procédures de contrôle de la qualité mises en place dans les cabinets (CCRC, 2004, 2005, 2007; Durocher et al., 2016; PCAOB, 2006, 2008; Tokar, 2005). Tokar (2005) explique que le cabinet KPMG a revu ses processus de gestion de risque et de contrôle de la qualité au moment du passage aux IFRS en Europe. Le CCRC (2004, 2007) souligne l'existence, avant même la publication de la NGC-CQ, de systèmes de contrôle de la qualité au sein des Big Four au Canada, lesquels présentaient toutefois quelques déficiences. L'organisme de surveillance relève également que, pour les petits cabinets comptables, il était plus difficile que pour les cabinets de plus grande taille de mettre en place des systèmes permettant d'effectuer ce contrôle de la qualité à l'égard de l'audit des états financiers d'émetteurs assujettis (CCRC, 2005). Durocher et al. (2016) ont souligné la nécessité pour les praticiens seuls de recourir à des intervenants extérieurs pour satisfaire les exigences en matière de revue de contrôle de la qualité des missions d'audit.

Nous avons également recensé des écrits portant plus spécifiquement sur les changements déontologiques et l'impact que ces changements ont pu avoir sur certains processus organisationnels des cabinets comptables. Le principal constat effectué par ces études est une orientation grandissante des cabinets comptables vers des enjeux commerciaux en raison, notamment, d'une certaine libéralisation des codes de déontologie aux États-Unis (Zeff, 2003a) et au Canada (Simunic et Stein, 1995). Selon plusieurs études, cette réorientation d'une partie de la profession serait à

l'origine de l'érosion de l'éthique dans la profession comptable et expliquerait en partie les scandales financiers du début des années 2000 (Bailey, 1995; Duska, 2005; Gendron et al., 2006; Gendron et Spira, 2010; Linsley et Shrives, 2009; Silver, 2007). L'influence de ces changements se situe majoritairement sur le plan de la gestion des mandats avec, notamment, l'acceptation de mandats de conseil et d'audit pour les mêmes clients (Duska, 2005; Khalifa et al., 2007; Robson et al., 2007). Toutefois, certaines des études dont il est question ici ont eu lieu avant la mise en place des normes que nous souhaitons analyser. Il nous semble donc pertinent d'étudier en quoi les modifications apportées aux dispositions relatives à l'indépendance de l'expert-comptable au Canada ont pu avoir une influence sur les pratiques au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille.

Comme nous avons pu le constater dans cette recension des écrits, très peu d'études portent sur l'impact des modifications apportées aux normes de certification qui ont connu de nombreux changements depuis le début des années 2000, soit Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) et Durocher et al. (2016). Par ailleurs, la très grande majorité des études recensées se concentrent sur les grandes organisations, soit les sociétés ouvertes, soit les Big Four, mais seulement Durocher et al. (2016) traitent uniquement des cabinets de petite ou de moyenne taille. Par ailleurs, une seule étude empirique traite du marché de l'audit canadien, soit Durocher et al. (2016). C'est pourquoi, dans notre recherche, nous proposons d'analyser comment les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont été intégrés dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Pour ce faire, tel que nous le verrons plus en détails dans le chapitre suivant, nous nous appuyons sur le cadre conceptuel de l'apprentissage organisationnel dynamique de Crossan et al. (1999) modifié par Kleysen et Dyck (2001), Zietsma et al. (2002) et Jones et Macpherson (2006). Ce cadre n'a pas été utilisé dans les recherches répertoriées.

CHAPITRE III

CADRE CONCEPTUEL

3.1 Introduction

Comme rappelé précédemment, l'objectif de notre recherche est de comprendre comment les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont été intégrés dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Pour nous aider à mieux cerner notre objectif de recherche, rappelons que nous avons formulé trois sous-questions de recherche qui sont les suivantes:

1. Comment ces cabinets acquièrent-ils leur connaissance et leur compréhension des changements de normes survenus?
2. En quoi la gestion des ressources de ces cabinets, à savoir le recrutement, la rétention et la formation des ressources humaines, est-elle influencée par ces changements de normes?
3. En quoi la gestion des missions de certification par ces cabinets, à savoir l'acceptation et la reconduction des missions, l'affectation des budgets de temps et du personnel, la gestion des risques des missions, l'exécution et le contrôle de la qualité des missions, est-elle influencée par ces changements de normes?

Pour répondre à ces questions de recherche, nous avons choisi un cadre conceptuel qui repose sur l'apprentissage organisationnel, soit le modèle développé par Crossan et al. (1999) modifié par Kleysen et Dyck (2001), Zietsma et al. (2002) et Jones et Macpherson (2006).

Dans un premier temps, nous positionnerons ce cadre conceptuel dans le champ de l'apprentissage organisationnel après en avoir donné une définition. Dans un deuxième temps, nous présenterons plus en détails ce modèle tout en expliquant en quoi il nous apparaît pertinent pour répondre à nos questions de recherche. Par la suite, nous verrons l'évolution de ce cadre conceptuel depuis sa création et en quoi les modifications qui lui ont été apportées peuvent s'avérer pertinentes dans le cadre de notre recherche. Enfin, nous discuterons de la prise en compte dans ce modèle des notions déontologiques qui peuvent affecter les cabinets comptables lorsqu'ils doivent faire face à des changements de normes.

3.2 L'apprentissage organisationnel et le cadre de Crossan, Lane et White (1999)

Bien que, selon Crossan et al. (2011), il ne soit pas encore possible de parler d'une théorie de l'apprentissage organisationnel, il s'agit d'un champ de recherche en pleine expansion (Bapuji et Crossan, 2004) comme peuvent en témoigner les différentes revues de littérature effectuées sur le sujet au cours des trois dernières décennies (Crossan et al., 1995; Dodgson, 1993; Easterby-Smith, 1997; Fiol et Lyles, 1985; Huber, 1991; Levitt et March, 1988; Miller, 1996, cités dans Bapuji et Crossan, 2004). Sa popularité dans les années 1990 est, d'une part, le fruit d'une volonté des grandes entreprises d'adopter des structures plus flexibles pour faire face à un environnement changeant (changements technologiques, changements dans les produits et dans les processus, Dodgson, 1993). D'autre part, l'apprentissage organisationnel est vu comme un facteur de compétitivité, car les entreprises doivent, dans cet environnement en mouvance, continuellement apprendre de nouvelles façons de faire qui, parfois, sont en rupture totale avec ce qu'elles ont appris par le passé (Dodgson, 1993).

Par ailleurs, tel que le mentionnent Sun et Anderson (2010, p. 135, traduction), il s'agit d'un courant «qui est relativement large et peut être utilisé dans un très grand nombre de situations organisationnelles». Notre objectif n'est pas ici de faire une revue de la littérature de l'apprentissage organisationnel, car, comme le souligne Koenig (2006, p. 285), «la diversité des approches et des résultats est telle qu'il est impossible de faire aujourd'hui une véritable synthèse des recherches consacrées à l'apprentissage organisationnel». Toutefois, nous allons nous positionner dans ce champ de recherche tout en expliquant pourquoi nous avons choisi d'utiliser cette perspective pour répondre à notre question de recherche et aux sous-questions et en quoi elle s'avère pertinente.

3.2.1 Définitions de l'apprentissage organisationnel

Donner une définition claire et précise de l'apprentissage organisationnel semble une tâche difficile si l'on en croit la littérature. En effet, Garvin (1993) explique qu'il n'existe pas de définition de ce concept faisant l'unanimité, mais qu'il existe plutôt différentes visions qui parfois sont divergentes. Nous avons reproduit dans le tableau 3.1 ci-après, quelques-unes des définitions de l'apprentissage organisationnel recensées par Garvin (1993) afin d'illustrer les différences de vue dans la littérature sur le sujet.

Une décennie plus tard, Bontis et al. (2002) se livrent au même exercice que Garvin (1993), mais en bonifiant la liste précédente de quelque 16 définitions supplémentaires incluant celle de Garvin (1993) présentée plus loin dans ce chapitre.

Tableau 3.1

Définitions de l'apprentissage organisationnel

L'apprentissage organisationnel est le processus par lequel une meilleure connaissance et compréhension permettent d'améliorer les façons de faire (Fiol et Lyles, 1985, traduction).
Une entité apprend si ses comportements changent par le biais de ses processus d'informations (Huber, 1991, traduction).
Les organisations sont vues comme apprenantes si ce qu'elles ont appris par leurs expériences passées est codifié dans les routines qui guident leurs comportements (Levitt et March, 1988, traduction).
L'apprentissage organisationnel est un processus de détection et de correction d'erreurs (Argyris, 1977, traduction).
L'apprentissage organisationnel a lieu par le biais d'idées, de connaissances et de modèles mentaux ... [et] se construit sur la connaissance et l'expérience passée qui est dans les mémoires (Stata et Almond, 1989, traduction).

(Tiré de Garvin, 1993, p. 80)

La recension de définitions diverses de l'apprentissage organisationnel faite par ces deux auteurs nous montre qu'il est bien difficile, encore aujourd'hui, de définir clairement le concept d'apprentissage organisationnel. Ainsi, plusieurs des revues de la littérature citées précédemment effectuent des classements selon de grandes perspectives pour expliquer les différents courants de pensée qui existent au sein de l'apprentissage organisationnel. Bontis et al. (2002) effectuent une classification des écrits selon trois grands thèmes qui sont le niveau auquel l'apprentissage survient (individu, groupe, organisation); l'apprentissage organisationnel vu comme un changement cognitif ou un changement comportemental; la relation potentielle entre apprentissage et performance. Une autre classification, qui se superpose à la précédente à certains égards, est celle suggérée par Dutta et Crossan (2005, p. 434,

traduction): «différentes écoles de pensée existent dans l'apprentissage organisationnel allant de la perspective économique [...], développementale [...], managériale [...] et processuelle [...]».

Parmi les nombreuses définitions de l'apprentissage organisationnel que nous venons d'évoquer, nous avons choisi celle de Garvin (1993, p. 80, traduction): «une organisation apprenante est une organisation capable de créer, d'acquérir et de transférer des connaissances, et de modifier ses comportements pour refléter les nouvelles connaissances et idées». À l'instar de Sun et Anderson (2010), dans cette recherche, nous ne ferons pas de distinction entre l'apprentissage organisationnel et une organisation apprenante bien que ce débat ait eu lieu par le passé, comme le soulignent Easterby-Smith et al. (2000).

Le centre d'intérêt de la définition de Garvin (1993), en regard de notre objectif de recherche, est la notion d'acquisition de connaissances et de transfert de celles-ci au sein de l'organisation pour ensuite entraîner des changements au niveau de ses processus. Garvin (1993) décrit les nouvelles idées comme pouvant provenir de l'intérieur ou bien de l'extérieur de l'organisation. Ces idées nouvelles, peu importe leur provenance, sont selon Garvin (1993) l'élément qui permet de déclencher le progrès dans l'organisation. Dans le cadre de notre recherche, ces nouvelles idées correspondent aux changements de normes entourant la certification depuis le début des années 2000. Nous analyserons comment les cabinets comptables de petite et de moyenne taille ont adapté leurs pratiques organisationnelles aux nouvelles exigences (nouvelles idées).

Après avoir défini l'apprentissage organisationnel aux fins de notre recherche, voyons dans quelle perspective de l'apprentissage organisationnel nous nous situons.

3.2.2 Une approche hybride de l'apprentissage organisationnel

Tel que mentionné précédemment, il existe différentes approches de l'apprentissage organisationnel dans la littérature. Pour notre recherche, nous nous sommes positionnée dans l'approche cognitive/comportementale. Demers (2007) souligne qu'une partie de l'engouement pour l'apprentissage organisationnel dans les années 1990 provient de l'opposition qui a eu lieu entre le courant cognitiviste et le courant comportementaliste. Tout d'abord, nous allons analyser dans leurs grandes lignes chacun de ces deux courants pour, par la suite, comprendre comment ils se sont rejoints et ont donné lieu à différents cadres conceptuels de l'apprentissage organisationnel, dont celui sur lequel nous allons nous appuyer, à savoir celui de Crossan et al. (1999).

3.2.2.1 L'approche cognitive

L'approche cognitive de l'apprentissage organisationnel trouve ses racines dans la psychologie et plus particulièrement dans l'analyse de la cognition des individus (Demers, 2007). C'est dans les années 1990 que l'approche cognitive va être associée plus particulièrement à l'apprentissage organisationnel et va donc servir de base théorique pour étudier ce phénomène (Demers, 2007).

Selon Leroy et Ramanantsoa (1997), les cognitivistes tentent de comprendre ce qui se passe à l'intérieur de la «boîte noire» de l'individu pour expliquer les phénomènes d'apprentissage. Glynn et al. (1994) résument ainsi les recherches effectuées dans cette perspective: «la recherche dans cette tradition met l'accent sur les mécanismes d'association cognitive entre le contexte, la structure, les processus et les résultats, tel qu'appris par les individus dans l'organisation (voir Duncan et Weiss, 1979 et Jelinek, 1979) ou parfois par les organisations auprès d'autres organisations (voir

Attewell, 1992)» (p. 49, traduction). Ces recherches tendent à mettre l'accent sur l'étude du processus de transfert des connaissances au niveau inter-organisationnel (Argyris et Schon, 1978; Cohen et Levinthal, 1990; Jelinek, 1979; Miles et Randolph, 1980, cités dans Glynn et al., 1994) ou intra-organisationnel (Argote et al., 1990; Attewell, 1992; Epple et al., 1991; Rogers, 1983, cités dans Glynn et al., 1994).

Un des thèmes centraux de cette perspective est l'étude de la cognition des dirigeants et, plus particulièrement, des hauts dirigeants (Demers, 2007). En effet, selon cette perspective, ce sont les individus qui interprètent la réalité et qui deviennent des acteurs du processus d'apprentissage organisationnel (Jacobs et Coghlan, 2005). Ce faisant, ces études analysent les liens qui existent entre l'interprétation de l'information provenant de l'environnement de l'organisation par les hauts dirigeants, la création par la suite de schémas mentaux chez ceux-ci lesquels mènent à la prise de décision et donc à l'adaptation de l'organisation (Demers, 2007).

Par ailleurs, Jacobs et Coghlan (2005) rappellent que, dans la perspective cognitive, c'est la cognition qui permet à l'organisation d'entreprendre délibérément des actions. En fait, ils citent les travaux de Duncan et Weiss (1979) dans lesquels il était fait référence à la capacité de l'organisation de détecter les besoins de changement dans l'environnement et de prendre, en conséquence, les actions requises pour s'adapter. Cette capacité est identifiée par ces auteurs comme l'apprentissage organisationnel.

3.2.2.2 L'approche comportementale

L'approche comportementale de l'apprentissage organisationnel tient ses origines du comportementalisme, qui comme le rappellent Leroy et Ramanantsoa (1997), repose sur «la doctrine radicale qu'il est impossible de comprendre l'état mental des individus et [...] que la psychologie doit se limiter à ce qui peut être observé et ainsi

tenter de découvrir des règles générales en reliant les stimuli reçus par un individu aux caractéristiques de sa réponse comportementale» (p. 872, traduction). Pour les partisans de cette approche, l'apprentissage est le fruit de la réponse à un stimulus. Avant de regarder et d'analyser l'apprentissage organisationnel, c'est l'apprentissage individuel qui était observé, notamment dans le domaine de la psychologie. Leroy et Ramanantsoa (1997) citent les travaux de Kazdin (1975) selon lequel l'apprentissage individuel est vu comme la modification du comportement par le biais d'un mécanisme de stimulus-réponse. Ainsi, l'apprentissage est davantage compris comme un entraînement ou un conditionnement soit à des stimuli positifs, soit à des stimuli négatifs. On parle alors de renforcement positif ou de renforcement négatif.

Au niveau organisationnel, l'approche comportementale de l'apprentissage est aussi qualifiée de perspective d'adaptation (Demers, 2007) par référence aux travaux fondateurs de Cyert et March (1963), Levinthal et March (1993) et March (1981, 1991) cités dans Demers (2007). Cette approche repose sur le fait que l'organisation s'adapte à son environnement en appliquant des réponses qui lui proviennent de son expérience passée et donc des essais et des erreurs qu'elle a faits antérieurement (Glynn et al., 1994). Lorsque les réponses sont un succès, alors les routines se stabilisent, tandis que lorsqu'il y a un échec, un changement a lieu (Glynn et al., 1994). Ces mêmes auteurs expliquent que ce type d'organisations, soit celles apprenant par le biais d'expériences passées, ont plus de difficultés à répondre aux changements environnementaux.

Dans l'approche comportementale, une place importante est faite aux routines, aux procédures et à la structure de l'organisation. Selon Demers (2007, p. 123, traduction), «les routines, incluant les règles formelles, sont vues comme étant à la fois «l'entrepôt» de l'apprentissage passé et le lieu des nouveaux apprentissages». Pour Leroy et Ramanantsoa (1997, p. 873, traduction), elles ont l'avantage pour l'organisation d'être très «économiques, car elles ne requièrent pas de délibérations

préalables». Toutefois, elles peuvent aussi mener l'organisation à l'inertie en mettant davantage l'accent sur l'exploitation que sur l'exploration (March, 1991), c'est-à-dire sur l'utilisation de ce que connaît déjà l'organisation. En effet, March (1991), dont l'étude repose sur le difficile équilibre entre l'exploitation et l'exploration dans les organisations, mentionne que les organisations ont tendance à se reposer sur ce qu'elles connaissent plutôt qu'à explorer des options inconnues dont elles ne connaissent pas les conséquences. Ceci, selon cet auteur, est destructif pour l'organisation et peut aussi mener à remettre en cause la position de l'organisation par rapport à la concurrence. Comme le rappelle Demers (2007), cette tendance provient du fait que l'exploitation permet d'engendrer des résultats connus puisque l'on s'appuie sur les routines de l'organisation. L'exploration peut produire des résultats incertains, tel que mentionné ci-dessus, qui sont même parfois difficiles à relier aux comportements adoptés en raison du temps qui peut s'écouler entre la mise en place de nouvelles options et les résultats produits par celles-ci (March, 1991). Pour March (1991), c'est l'équilibre entre l'exploitation et l'exploration que doit rechercher une organisation.

Pour Demers (2007), ces approches montrent en définitive qu'une organisation peut changer sur une longue période même si ses systèmes sont gouvernés par des règles stables que sont ses routines. Toutefois, ces changements sont souvent vus comme marginaux, par opposition à ce que l'on retrouve dans la perspective cognitive.

Le principal objectif de notre recherche étant de comprendre comment les changements de normes en certification depuis le début des années 2000 ont été intégrés dans les processus organisationnels des cabinets comptables, l'approche comportementale nous apparaît pertinente pour atteindre cet objectif. En effet, les processus organisationnels auxquels nous faisons référence, soit l'identification et la compréhension des changements, la gestion du personnel et enfin la gestion des missions, comportent tous des procédures et des routines ancrées dans l'organisation.

À titre d'exemple, les mécanismes de contrôle de la qualité des cabinets comptables représentent des routines qui ont été instaurées dans ces organisations, et qui ont potentiellement été modifiées par les changements de normes en 2005.

Toutefois, comme le critique Demers (2007, p. 126, traduction), ces approches «ne nous apprennent pas grand-chose sur la dynamique de l'apprentissage [soit] par exemple, sur la façon dont les règles organisationnelles sont créées et changées». Or, c'est précisément ce que nous souhaitons comprendre et analyser. Pour reprendre l'exemple précédent du contrôle de la qualité, nous désirons comprendre comment les routines liées au contrôle de la qualité ont été influencées par la mise en place de la norme générale de contrôle de la qualité en 2005. Pour remédier à ce manque, certains auteurs ont tenté de concilier l'approche comportementale et l'approche cognitive (Demers, 2007), ce que nous allons voir dans la prochaine section et qui nous permettra de répondre à nos questions de recherche.

3.2.2.3 Concilier l'approche cognitive et l'approche comportementale

Dans le milieu des années 1990, Glynn et al. (1994) mentionnent que, dans l'approche cognitive, il est reconnu comme étant nécessaire de comprendre les effets de différents types d'apprentissage (au niveau de l'individu, du groupe ou de l'organisation) et l'interrelation qui existe entre ces différents types. Du côté des comportementalistes, Demers (2007, p. 128, traduction) indique «qu'il est clair que les théoriciens de l'apprentissage comportemental ont toujours reconnu que l'apprentissage individuel et organisationnel est un mélange de l'apprentissage comportemental et cognitif». Tel que vu précédemment, et rappelé par Glynn et al. (1994), la perspective comportementale met l'accent au niveau de l'organisation (ses routines, ses processus, sa structure) alors que la perspective cognitive est centrée sur l'individu et le groupe. Toujours selon Glynn et al. (1994), quelques études ont tenté

de comprendre les mécanismes pouvant relier ensemble ces différents niveaux que sont l'individu, le groupe et l'organisation. Les conclusions auxquelles elles sont arrivées se résument ainsi: «l'apprentissage organisationnel ne peut pas être appréhendé uniquement en analysant l'apprentissage parmi les membres de l'organisation; des processus institutionnels permettent le transfert de ce qui a été appris par les individus à ce qui est appris par les systèmes de l'organisation (Argyris et Schon, 1978; Cohen et Levinthal, 1990; Fiol et Lyles, 1985; Hedberg, 1981)» (Glynn et al., 1994, p. 52, traduction). Ce constat s'inscrit dans un courant qui se situe dans les années 1980-1990 (Demers, 2007), et qui tente d'étudier la relation qui peut exister entre l'approche cognitive et l'approche comportementale, approches souvent mises en opposition.

Se situant dans ce courant, Inkpen et Crossan (1995, p. 599, traduction) considèrent que le cognitif et le comportemental sont tellement reliés «qu'il est contreproductif de définir l'apprentissage comme un changement soit [sur le plan cognitif] soit [sur le plan comportemental]» et que, par ailleurs, cette distinction réduit la perspective de l'apprentissage organisationnel. Les études tentant de rapprocher les deux courants sont arrivées à la conclusion que l'apprentissage se situe à plusieurs niveaux et fait intervenir à la fois des aspects cognitifs et des aspects comportementaux (Demers, 2007). Il en a résulté la création d'un certain nombre de cadres conceptuels dont les objectifs étaient de répondre aux nombreuses questions soulevées par cette nouvelle vision de l'apprentissage organisationnel.

Tout d'abord, Kim (1993) a élaboré un modèle dans lequel il tente d'établir le lien entre l'apprentissage individuel et l'apprentissage organisationnel, et plus particulièrement de comprendre les mécanismes à l'origine du transfert des connaissances de l'individu à l'organisation. Glynn et al. (1994) ont établi un modèle de l'apprentissage organisationnel en partant du cycle d'apprentissage développé par March et Olsen (1976, cité dans Glynn et al., 1994) et qui repose sur une vision

cyclique de l'apprentissage organisationnel dans laquelle les quatre composantes clés suivantes sont reliées: l'apprentissage individuel, l'apprentissage organisationnel, l'action organisationnelle et le contexte organisationnel.

L'étude de Nonaka (1994) repose sur le phénomène à l'origine de la création de la connaissance au sein de l'organisation et, plus particulièrement, sur les deux notions clés que sont la connaissance tacite et la connaissance explicite. Pour Nonaka (1994), la création de la connaissance se fait par un dialogue continu entre la connaissance tacite et explicite et il existe quatre mécanismes d'interaction qui permettent ce dialogue, soit l'internalisation, l'externalisation, la socialisation et la combinaison²⁸.

Leroy et Ramanantsoa (1997) tentent de concilier l'apprentissage cognitif et l'apprentissage comportemental à l'aide d'un modèle intégrateur. Dans celui-ci, les auteurs intègrent la notion de connaissance tacite préalablement développée par Nonaka (1994) ainsi que différents modes d'apprentissage tels que l'apprentissage expérimental et l'apprentissage bloqué (*blocked learning*). Enfin, Crossan et al. (1999) développent un cadre qui repose sur un apprentissage organisationnel dynamique en raison des boucles de *prospecion* et de *rétrospection* de l'apprentissage. S'agissant du cadre sur lequel nous allons nous appuyer dans cette recherche, nous le développerons plus en détails dans la prochaine section.

3.2.3 Une perspective dynamique de l'apprentissage organisationnel : le cadre conceptuel de Crossan, Lane et White (1999)

Comme rappelé précédemment, dans la littérature sur l'apprentissage organisationnel, un courant rapprochant à la fois la perspective cognitive et la perspective

²⁸ Traduction de: internalization, externalization, socialization, combination (Nonaka, 1994, p. 19)

comportementale a vu le jour et donné naissance à plusieurs modèles de l'apprentissage organisationnel. Toutefois, parmi ces différents cadres conceptuels, celui de Crossan et al. (1999) est reconnu comme permettant d'avoir une vision plus exhaustive de l'apprentissage organisationnel (Jones et Macpherson, 2006; Sun et Anderson, 2010).

Ce cadre a été au cœur de nombreuses recherches, tant sur le plan empirique que conceptuel et a suscité beaucoup d'attention dans la littérature (Crossan et al., 2011). Toutefois, tel que le mentionnent ces auteurs, bien qu'il ait été utilisé dans différents domaines²⁹, à notre connaissance, il ne semble pas avoir été utilisé dans le domaine des sciences comptables et, plus particulièrement, pour l'étude des changements de normes professionnelles au sein des cabinets comptables. En effet, les recherches portant sur les changements de normes, que nous avons recensées dans le chapitre II, se sont appuyées sur d'autres théories telles que la théorie de l'appropriation (Couleau-Dupont, 2011), la théorie des conventions (Demaria, 2008; Prat dit Hauret et Husser, 2006), l'efficience des marchés (Rezaee et al., 2010), et la théorie néo-institutionnelle (Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Demaria, 2008). Quant à l'étude de Durocher et al. (2016), elle s'appuie sur le concept de résilience. En ce sens, l'utilisation du cadre dynamique de l'apprentissage organisationnel de Crossan et al. (1999) nous permettra d'apporter un éclairage différent sur l'intégration des changements de normes en certification dans les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Nous considérons également que ce cadre est approprié en regard de nos objectifs de recherche pour plusieurs autres raisons que nous exposerons au fur et à mesure de la présentation de ce cadre.

²⁹ «L'article de 1999 a été utilisé pour la recherche en apprentissage organisationnel, en management, en technologie, en marketing, en technologies de l'information, et dans le champ médical» (Crossan et al., 2011, p. 448, traduction). Il a également été utilisé pour des recherches en responsabilité sociale des entreprises (voir Cramer, 2005).

3.2.3.1 Description du modèle de Crossan, Lane et White (1999)

3.2.3.1.1 Les quatre prémisses

Le modèle de Crossan et al. (1999) repose sur quatre prémisses qui sont cohérentes avec notre objectif de recherche et donc justifient davantage notre choix.

La première prémisses: «l'apprentissage organisationnel suppose une tension entre assimiler de nouveaux apprentissages (exploration) et utiliser ce qui a été appris (exploitation)» (Crossan et al., 1999 p. 523, traduction). Les notions d'exploitation et d'exploration, auxquelles Crossan et al. (1999) réfèrent dans leur première prémisses, ont été définies antérieurement par March (1991). Ce dernier mentionne que l'exploration fait référence à des notions telles que: «la recherche, la variation, la prise de risque, l'expérimentation, le jeu, la flexibilité, la découverte, l'innovation» (March, 1991, p. 71, traduction). Pour ces raisons, Crossan et al. (1999) associent l'exploration à l'assimilation de nouveaux apprentissages. Selon March (1991, p. 71, traduction), l'exploitation a trait à des éléments tels que «le raffinement, le choix, la production, l'efficacité, la sélection, l'implantation, l'exécution». Ainsi, Crossan et al. (1999) associent l'exploitation à ce qui a déjà été appris.

Par ailleurs, Crossan et al. (1999, p. 524, traduction) mentionnent que la tension entre l'exploration et l'exploitation apparaît dans «les processus *prospectifs*³⁰ et *rétrospectifs*³¹ de l'apprentissage entre les individus, le groupe et l'organisation». La prospection est définie par les auteurs comme le passage (sous forme de flux) de la connaissance du niveau individuel au niveau organisationnel par le biais, entre autres, de l'institutionnalisation. La prospection est ainsi liée à l'exploration. La rétrospection est définie comme un flux d'informations qui va de l'organisation au

³⁰ Traduction de *feed-forward*.

³¹ Traduction de *feedback*.

groupe et aux individus et qui affecte ainsi leurs comportements et leurs façons de penser. Cette notion est quant à elle liée à l'exploitation. Crossan et al. (1999) décrivent alors un processus constant d'aller-retour entre les deux (exploitation-exploration), d'où un processus dynamique de l'apprentissage organisationnel. C'est d'ailleurs, comme nous le verrons un peu plus loin, ce mécanisme qui est au cœur du renouveau stratégique de l'organisation. Cette prémisse semble cohérente avec notre objectif de recherche, qui est de comprendre l'intégration des changements de normes professionnelles dans les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. En effet, nous considérons que les changements de normes qui font l'objet de notre recherche³² représentent pour les cabinets comptables une nouvelle connaissance émanant des instances institutionnelles (voir le processus de réglementation de l'audit décrit au chapitre I) qui se confronte à ce qui a déjà été appris et intégré au niveau organisationnel par le passé, d'où une tension telle qu'énoncée dans la première prémisse. Pour illustrer ce fait au sein des cabinets, prenons l'exemple du contrôle de la qualité qui, avant l'instauration de la norme générale de contrôle de la qualité, était déjà effectué dans les cabinets comptables, mais souvent de façon informelle (connaissance déjà intégrée au niveau des organisations et de leurs pratiques). Par contre, avec la mise en place de la nouvelle norme de contrôle de la qualité³³, le système de contrôle de la qualité doit être maintenant formalisé et documenté de façon très stricte³⁴ (nouvelle connaissance qui doit être intégrée au niveau organisationnel et donc risque d'affecter les routines).

La deuxième prémisse suppose que l'apprentissage organisationnel est un apprentissage qui s'effectue à plusieurs niveaux, soit au niveau de l'individu, du

³² Rappelons que nous nous intéressons à la mise en place de la règle harmonisée d'indépendance 204, la norme générale de contrôle de la qualité, les mises-à-jour des NVGR de 2004/2005 et les NCA (voir le chapitre I).

³³ Mise en place de la NGC-CQ (norme générale de contrôle de la qualité) en 2005, remplacée par la NCCQ-1 en 2009 (voir le chapitre I).

³⁴ Voir le chapitre I.

groupe et de l'organisation. Tel que le soulignent plusieurs auteurs (Bapuji et Crossan, 2004; Berends et Lammers, 2010; Easterby-Smith et al., 2000), il semble y avoir un certain consensus dans la littérature sur le fait que l'apprentissage organisationnel ne s'effectue pas uniquement au niveau de l'individu ou de l'organisation, mais qu'il s'agit davantage d'un processus incluant les individus, les groupes et l'organisation. Fiol et Lyles (1985, p. 804, traduction) mentionnent que «l'apprentissage organisationnel n'est pas la simple addition des apprentissages de chacun des membres [de l'organisation]», mais que l'organisation peut «développer et maintenir des systèmes d'apprentissage [...] qui sont retransmis aux autres [membres] sous la forme d'histoires de l'organisation et de normes». Huber (1991) nomme ce phénomène la mémoire de l'organisation.

Dans leur cadre conceptuel, Crossan et al. (1999) suggèrent que c'est par le partage d'idées, émanant de l'individu, qu'un sens commun va se développer au niveau du groupe pour que, par la suite, des actions soient prises au niveau de l'organisation. Cette prémisse est cohérente avec notre objectif de recherche et avec ce que la littérature révèle quant à l'identification de changements de normes et à leur compréhension. En effet, dans le chapitre précédent, nous avons mentionné, d'une part, que certains individus effectuaient une «veille» pour se tenir informés des changements à venir au niveau des IFRS (Couleau-Dupont et Demaria, 2009), ce qui laisse donc supposer que certains individus au sein des organisations identifient les nouveautés réglementaires, pour ensuite les diffuser. D'autre part, Prat dit Hauret et Husser (2006) confirment aussi le rôle de certains individus dans le processus d'implantation de nouvelles normes puisqu'ils qualifient les associés des cabinets comptables comme des «acteurs-clés» dans le processus d'introduction des IFRS en France.

Par la suite, le sens commun auquel fait référence la deuxième prémisse du cadre de Crossan et al. (1999) nous apparaît correspondre aux groupes de discussions dont

Tokar (2005), Hoogendoorn (2006) et Couleau-Dupont et Demaria (2009) faisaient mention dans leurs études. Rappelons que KPMG a mis en place des groupes formés de membres de différents pays afin d'analyser et d'interpréter les IFRS pour que le cabinet, dans son ensemble, adopte une position commune (Tokar, 2005). Enfin, la notion d'actions prises au niveau de l'organisation dans le modèle de Crossan et al. (1999) peut être vu ici comme le développement d'outils (par exemple, états financiers modèles, guides) pour faciliter la mise en place des nouvelles normes et le travail des membres du cabinet (Tokar, 2005).

La troisième prémisse sous-tend que des processus sociaux et psychologiques (pressentir, interpréter, intégrer et institutionnaliser (les 4I: *intuiting, interpreting, integrating et institutionalizing*³⁵)) font le lien entre les différents niveaux décrits précédemment. Nous analyserons plus en détails ces quatre sous-processus dans la section suivante puisqu'ils sont au cœur du modèle.

La quatrième et dernière prémisse suppose que «la cognition affecte le comportement et inversement» (Crossan et al., 1999, p. 523, traduction). Cette prémisse nous rappelle que ce cadre est né d'une vision à la fois cognitive et comportementale de l'apprentissage organisationnel, tel que décrit précédemment.

Après avoir posé leurs prémisses, Crossan et al. (1999) ont élaboré un cadre conceptuel dynamique de l'apprentissage organisationnel, appelé plus simplement le cadre des 4I en référence aux quatre sous-processus d'apprentissage qui permettent le transfert des connaissances entre les niveaux. Les trois niveaux, individuel, groupe et organisation, «représentent la structure par laquelle l'apprentissage organisationnel

³⁵ À noter que nous avons traduit les quatre termes de la façon suivante: pressentir, interpréter, intégrer et institutionnaliser. Bien qu'en français, il n'y ait pas 4I, nous conserverons cette appellation dans le présent travail puisque c'est sous cette forme que la littérature fait référence à ce modèle. Pour conserver les 4I, nous aurions pu utiliser des noms, plutôt que des verbes, et donc utiliser le terme «intuition». Toutefois, les auteurs expliquent le choix délibéré qu'ils ont effectué pour des participes et non des noms. Il nous paraissait alors inapproprié d'utiliser des noms.

prend place» (p. 525, traduction) alors que les quatre sous-processus constituent «la colle qui tient la structure ensemble» (p. 525, traduction).

3.2.3.1.2 Les quatre sous-processus (4I)

Nous allons maintenant présenter le cadre des 4I, tout en indiquant en quoi ce cadre est pertinent en regard de notre objectif de recherche. Par ailleurs, nous effectuerons un lien préliminaire entre chacun des construits du cadre des 4I avec nos trois sous-questions de recherche. Pour faire ces liens, nous nous sommes appuyée sur les écrits recensés au chapitre II et les écrits traitant du cadre conceptuel retenu.

Selon Crossan et al. (1999), *pressentir (intuiting)*, repose majoritairement sur un processus «subconscient», qui est primordial dans l'apprentissage organisationnel. L'analyse de ce processus «subconscient» est effectuée selon deux points de vue, soit celui des experts et celui des entrepreneurs. Les experts, en raison de leur grande expérience, vont avoir développé une capacité, quasi inconsciente, de reconnaître des schémas dans les faits nouveaux et, donc, de les réinterpréter en fonction de ce qu'ils connaissent. Crossan et al. (1999, p. 525, traduction) définissent de la façon suivante le phénomène de l'expertise: «ayant été dans une même situation, ou une situation similaire, et reconnaissant le schéma, l'expert sait presque spontanément quoi faire».

Alors que l'on parle de reconnaissance de schémas chez les experts, pour les entrepreneurs, ce sont les notions d'innovation et de changement qui interviennent dans ce processus. Les entrepreneurs ont cette capacité de déceler les opportunités dans les situations nouvelles qui s'offrent à eux. L'intuition de ces individus est alors plus orientée vers le futur à l'inverse des experts qui se servent des expériences passées (Crossan et al., 1999). Dans le cadre de notre étude, nous utiliserons plus une approche d'experts que d'entrepreneurs compte tenu du fait que nous considérons que

les membres d'un cabinet sont des experts dans leur domaine, en l'occurrence la certification. Par ailleurs, nous suggérons que, par leur connaissance des normes antérieures et leur expérience, les auditeurs seront en mesure d'interpréter les nouvelles normes.

Quoi qu'il en soit, «pressentir est le début d'un nouvel apprentissage» (Crossan et al., 1999, p. 526, traduction) qui, à ce stade, n'a pas encore d'existence verbale (connaissance tacite en référence aux travaux de Nonaka, 1994). Tel que le mentionne Demers (2007), le cadre de Crossan et al. (1999) trouve son origine dans l'approche cognitive, puisqu'au niveau de ce premier sous-processus (*pressentir*), ce sont des schémas mentaux qui interviennent, soit ce que préconisent les cognitivistes. Le processus ici demeure uniquement au niveau individuel, car il est difficile de partager avec d'autres individus ce qui n'est qu'une intuition (Crossan et al., 1999). Dans les écrits recensés dans notre revue de littérature, certains (Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Prat dit Hauret et Husser, 2006) soulignent le rôle d'individus particuliers dans le processus d'identification des changements de normes comptables. Il est alors plausible de penser que ces individus ont eu recours au sous-processus *pressentir* à l'égard de ces nouveautés. C'est le phénomène que nous explorerons pour répondre à notre première sous-question de recherche.

Interpréter (interpreting) est le fait de verbaliser cette connaissance tacite et de commencer à la partager au niveau du groupe. Toutefois, comme le rappellent Crossan et al. (1999), la compréhension, malgré la mise en mots, peut être différente d'un individu à un autre. C'est alors par la confrontation des interprétations au sein du groupe qu'une compréhension commune émerge, ce qui donne lieu au troisième sous-processus qui est l'intégration (nous y reviendrons). Bontis et al. (2002) spécifient que les individus développent des cartes cognitives par l'interprétation en lien avec le secteur dans lequel ils opèrent. Le processus d'interprétation se déroule ici au niveau principalement de l'individu et glisse progressivement vers le groupe.

Dans notre recension des écrits présentée au chapitre II, nous mentionnons que certains individus effectuent une analyse des nouveautés à partir des textes ou de toute autre publication sur le sujet (Couleau-Dupont, 2011). Cette pratique semble refléter ce qui se passe au niveau du deuxième sous-processus du cadre conceptuel de Crossan et al. (1999) pour permettre à l'individu de commencer la verbalisation de la connaissance. Là aussi, nous analyserons ce phénomène pour répondre à notre première sous-question de recherche.

Les deux premiers sous-processus que nous venons de décrire se déroulent, en tout (*pressentir*) ou en partie (*interpréter*), au niveau individuel. Pour Bontis et al. (2002), cet apprentissage individuel reflète la génération d'idées nouvelles, et l'expérimentation de ces idées en rompant avec les schémas traditionnels. Au cours de ce processus, l'individu développe également des compétences pour réaliser les nouvelles idées.

Intégrer (integrating) fait référence au fait qu'une compréhension commune ait été acquise au sein du groupe et que des actions cohérentes soient prises en fonction de cette compréhension. Le processus s'effectue alors au niveau du groupe par le biais de conversations entre les individus appartenant à ce groupe. Il peut s'agir de groupes de travail ou d'une communauté (Crossan et al., 1999). Cette phase du processus d'apprentissage organisationnel, tel que développé par le modèle de Crossan et al. (1999), peut s'apparenter aux groupes de discussion mis en place au sein des organisations pour comprendre, mais aussi interpréter les nouvelles normes comptables (Tokar, 2005; Hoogendoorn, 2006; Couleau-Dupont et Demaria, 2009). Nous explorerons ce processus pour répondre à nos deuxième et troisième sous-questions de recherche.

Enfin, *institutionnaliser (intitutionalizing)* réfère au fait que les actions s'intègrent dans les structures de l'organisation, ses pratiques, ses systèmes et se routinisent. Ce

processus est indépendant de l'individu et est uniquement relié à l'organisation. En fait, selon Bontis et al. (2002), l'apprentissage au niveau organisationnel, soit l'institutionnalisation, suppose que les apprentissages individuels et de groupe, effectués par le biais de *pressentir*, *interpréter* et *intégrer*, se sont intégrés dans les aspects «non humains» de l'organisation, soit les systèmes, les structures, les procédures et la stratégie. Glynn et al. (1994), qui ont également identifié l'institutionnalisation dans leur cadre conceptuel, la définissent comme étant le processus qui permet à la connaissance de demeurer dans l'organisation et, notamment, de ne pas disparaître avec les individus. C'est en quelque sorte la mémoire organisationnelle à laquelle Hubert (1991) fait référence. Pour Inkpen et Crossan (1995), ayant aussi identifié le processus d'institutionnalisation, les routines organisationnelles font référence à:

(...) un ensemble de tâches qu'une organisation est capable de faire de manière raisonnablement cohérente (Nelson, 1991). Dans une perspective d'apprentissage organisationnel, les expériences passées sont accumulées dans les routines de l'organisation. Les nouvelles expériences peuvent permettre d'encoder de nouvelles leçons dans les routines organisationnelles, et c'est ainsi que l'organisation apprend. Par définition, les routines sont les caractéristiques des organisations qui survivent. Les routines sont intégrées dans l'organisation et se reflètent dans le comportement uniforme des organisations (Inkpen et Crossan, 1995, p. 598, traduction).

Avec le sous-processus d'institutionnalisation, le cadre conceptuel de Crossan et al. (1999) s'appuie sur la vision comportementale de l'apprentissage organisationnel puisque les nouveautés sont encodées dans les routines et/ou les structures de l'organisation.

Dans notre recension des écrits présentée au chapitre II, il est apparu que les changements de normes sont accompagnés de modifications au niveau des outils de travail et également des systèmes d'information. Rappelons que Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) ont noté que, lors du passage aux ISA, quelques cabinets de

taille moyenne et de nombreux cabinets de petite taille ont eu recours au logiciel CaseWare pour s'assurer de se conformer aux nouvelles normes. La même étude fait également état de l'utilisation par les cabinets de petite taille d'outils et de manuels élaborés par l'Institute of Chartered Australian Accountants (ICAA). Prat dit Hauret et Husser (2006) mentionnent l'impact de la mise en place des IFRS sur les systèmes d'information, mais aussi sur les procédures d'audit et, notamment, la documentation des dossiers. Le CCRC et le PCAOB font également des constats similaires dans leurs différents rapports d'inspection. Tokar (2005) rapporte que le cabinet KPMG a dû mettre en place des guides, des états financiers modèles et revoir certaines de ses procédures lors du processus d'implantation des IFRS. Enfin, Durocher et al. (2016) font état de stratégies mises en place par les petits cabinets comptables pour faire face au défi posé par l'internationalisation des normes comptables et des normes d'audit au Canada. Tous ces éléments tendent à nous démontrer qu'il s'agit, pour ces organisations, de différentes façons d'intégrer dans leurs pratiques et leurs systèmes les nouveautés, soit d'institutionnaliser la connaissance.

Enfin, dans une étude de cas multiples portant sur le rôle de la connaissance dans les cabinets de professionnels, Morris et Empson (1998) expliquent par quels moyens la connaissance est codifiée dans le but de standardiser les comportements et les compétences. Selon ces auteurs, les cabinets utilisent notamment «des manuels, des bases de données, des cours de formation ainsi que des méthodologies uniformisées telles que des questionnaires ou des entrevues» (p. 615, traduction). Même si ces auteurs ne font pas spécifiquement référence au phénomène d'institutionnalisation, il s'agit du même processus qui vise à intégrer dans les routines de l'organisation, en l'occurrence les cabinets de services professionnels³⁶, la connaissance acquise et développée par les différents professionnels. Nous explorerons ce phénomène pour répondre à nos deuxième et troisième sous-questions de recherche.

³⁶ Tels que les cabinets comptables ou les cabinets de consultants (Morris et Empson, 1998).

Ce qui rend le cadre conceptuel des 4I dynamique, et qui le complète, c'est le rôle des flux de *prospection* et de *rétrospection*. En effet, tel que mentionné précédemment, le passage d'un niveau à l'autre s'effectue, selon Crossan et al. (1999), par le biais de ces deux mécanismes permettant ainsi à la connaissance de passer de l'individu au groupe et du groupe à l'organisation (*prospection*) et inversement (*rétrospection*). Comme nous l'avons suggéré précédemment, lors des changements de normes dans la profession comptable, il semble effectivement exister ce transfert d'informations de l'individu, qui identifie les nouveautés (Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Prat dit Hauret et Husser, 2006), au groupe lors de discussions en groupes restreints (Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Hoogendoorn, 2006; Tokar, 2005), à l'organisation par son intégration dans les processus organisationnels (Durocher et al., 2016; Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Prat dit Hauret et Husser, 2006; Tokar, 2005).

En ce qui a trait aux boucles de *rétrospection* du modèle des 4I, Jones et Macpherson (2006, p. 157, traduction) mentionnent que l'institutionnalisation permet de donner naissance à de nouvelles idées provenant de l'exploitation des nouvelles connaissances par les employés. Du point de vue du flux de la connaissance, cela reflète le passage du niveau organisationnel au niveau individuel. Vera et Crossan (2004) mentionnent également que ce mouvement de la connaissance de l'organisation vers l'individu permet de faire en sorte que les routines ne soient pas mises de côté ou oubliées, ce qui permet à l'organisation de continuer de produire.

Ce même flux de *rétrospection* joue également un rôle lorsqu'une nouvelle routine a été mise en place lors du processus d'institutionnalisation et notamment lorsqu'elle doit être diffusée à l'ensemble des membres de l'organisation (et pas uniquement à ceux l'ayant développée) afin qu'ils apprennent à l'utiliser (Vera et Crossan, 2004). Ces auteurs donnent l'exemple des nouveaux employés qui doivent comprendre et se familiariser avec les routines de l'organisation (représentant l'apprentissage de

l'organisation) et, pour ce faire, peuvent recourir à des programmes, des manuels de procédures ou encore observer directement les pratiques en place. Lors de notre recension des écrits, une étude faisait explicitement référence à ce phénomène dans les petits cabinets comptables. En effet, Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) rapportent que dans les cabinets comptables de petite taille, seul le personnel senior assiste à des formations sur les ISA offertes par l'institut professionnel alors que le personnel junior n'a reçu qu'une formation sur le terrain³⁷. Ce type de formation qui a souvent lieu dans les cabinets de professionnels (Morris et Empson, 1998) peut se comparer à ce que Vera et Crossan (2004) appellent de l'observation des pratiques en place.

De plus, bien que la littérature n'en fasse pas explicitement mention, nous suggérons que les structures organisationnelles des cabinets comptables, les procédures, et plus particulièrement les programmes utilisés pour la réalisation des missions de certification jouent ce rôle de *rétrospection*. En effet, comme l'exige la NCA 230, Documentation de l'audit, chaque dossier d'audit doit faire l'objet d'une documentation rigoureuse dans laquelle sont, entre autres, consignés les procédures d'audit mises en œuvre, les éléments probants obtenus et les conclusions. Il est par ailleurs mentionné que cette documentation peut prendre la forme de programmes d'audit (NCA230.A3), ce qui est habituellement le cas dans la plupart des dossiers. Ces programmes, qu'ils soient sur support papier ou électronique, décrivent les procédures qui doivent être mises en place et ces procédures sont fonction des exigences prescrites par les normes en vigueur. Nous suggérons donc que ces programmes (ainsi que la formation dispensée à leur égard) peuvent être une façon de transférer l'information, ou la connaissance, de l'organisation à l'individu (celui-ci devant exécuter ces programmes). Il s'agirait alors d'une boucle de *rétrospection* telle

³⁷ Traduction de *on the job training*.

que décrite dans le cadre des 4I. Nous analyserons ce phénomène dans le but de répondre à nos deuxième et troisième sous-questions de recherche.

Dans le cadre conceptuel de Crossan et al. (1999), c'est la tension entre les deux types de flux que nous venons de décrire (*prospection* et *rétrospection*) qui est à l'origine du renouveau stratégique d'une organisation. Bien que nous n'effectuions pas notre recherche dans une perspective de renouveau stratégique, mais plus d'adaptation aux normes professionnelles, nous considérons pertinent d'étudier également cette partie du cadre de Crossan et al. (1999) puisque, tel que discuté préalablement, nous suggérons que ces flux ont lieu dans le processus d'apprentissage des cabinets comptables. Par ailleurs, nous suggérons également, à la lumière de notre recension des écrits, que certains des changements réglementaires survenus depuis le début des années 2000 ont pu avoir une influence sur la stratégie des cabinets comptables. En effet, rappelons que Read et al. (2004) ont fait part, dans leur étude, de l'inquiétude des cabinets locaux et régionaux face à la loi SOX et du risque que ceux-ci quittent le champ de l'audit des sociétés ouvertes en raison du poids de la réglementation. Le CCRC (2007) soulève la même problématique au Canada suite à la diminution du nombre de cabinets effectuant l'audit d'états financiers d'émetteurs assujettis entre 2004 et 2007. Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) ont également conclu que les cabinets de petite taille pourraient être amenés à abandonner les missions d'audit à la suite de la mise en place des normes d'audit internationales en Australie. Les résultats plus récents de l'étude de Durocher et al. (2016) tendent à confirmer ces craintes, notamment avec le constat d'une fragmentation de la profession comptable particulièrement au sein des cabinets de petite taille. Dans ce sens, nous pensons que les changements normatifs peuvent amener les cabinets à un renouvellement stratégique, même si ce dernier n'est pas nécessairement positif et ne fait pas partie de notre objectif principal de recherche. Nous analyserons ce phénomène dans le but répondre à nos deuxième et troisième sous-questions de recherche.

Comme nous venons de l'expliquer, nous considérons que ce cadre conceptuel de l'apprentissage organisationnel dynamique nous permettra de répondre à notre question de recherche, à savoir comment les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont été intégrés dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Toutefois, tel que nous l'avons mentionné en introduction à cette partie, ce cadre a fait l'objet de nombreuses études depuis sa publication et certains auteurs l'ont complété à l'aide de concepts et/ou sous-processus supplémentaires. Ce sont ces ajouts que nous allons maintenant analyser.

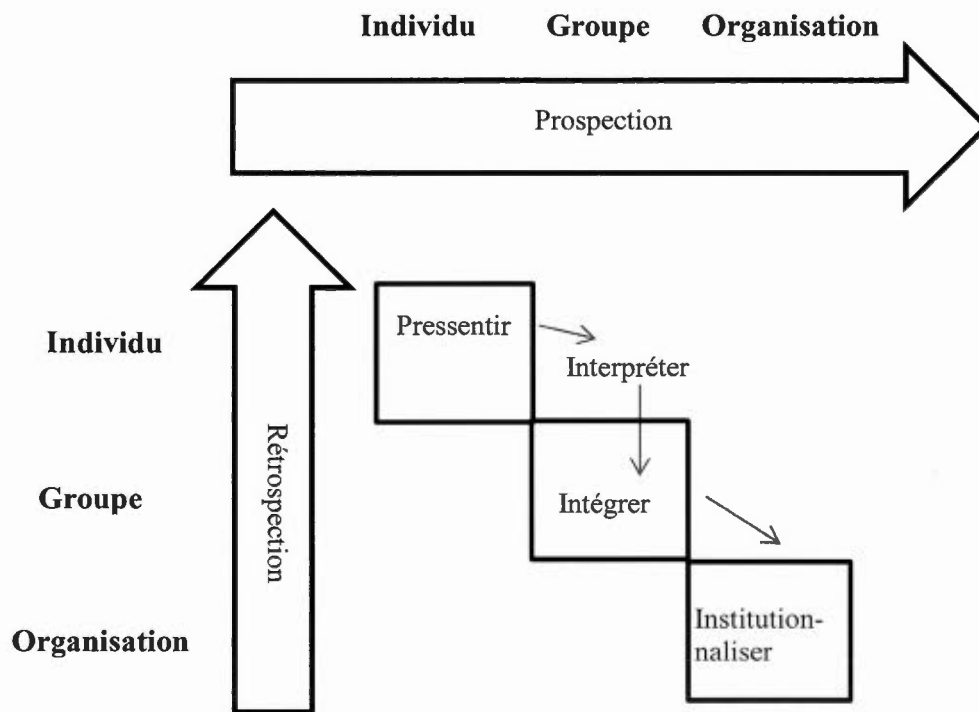


Figure 3.1 Le cadre conceptuel de l'apprentissage organisationnel dynamique (Adapté de Crossan et al., 1999, p. 532)

3.2.3.2 Un modèle en évolution

Première évolution

La première étude que nous avons recensée ayant apporté des modifications au modèle de Crossan et al. (1999) est celle de Kleysen et Dyck (2001). Un des objectifs de cette étude était principalement de développer le modèle de Crossan et al. (1999) à partir de la littérature ayant trait à l'innovation. Ainsi, Kleysen et Dyck (2001) ont redéfini le cadre conceptuel des 4I en y ajoutant cinq sous-processus. Ces cinq sous-processus sont: *assurer le suivi*, *avoir un champion*, *créer une coalition*, *encoder* et *mettre en place*³⁸.

Le premier des cinq sous-processus que Kleysen et Dyck (2001) ont ajoutés est lié au sous-processus *pressentir* du cadre de Crossan et al. (1999). En effet, les auteurs considèrent le cadre des 4I incomplet notamment au niveau de l'analyse du lien entre les changements dans l'environnement des organisations et l'apprentissage organisationnel. Selon eux, «l'emphasis [de Crossan et al. (1999)] sur l'intuition et le subconscient comme source de nouvelles idées, donne l'impression que l'apprentissage organisationnel dépend des expériences de type «Eurêka» faites par les individus» (Kleysen et Dyck, 2001, p. 4, traduction). Toutefois, ils rappellent que, pour certains auteurs (Amabile, 1983; von Hippel, 1976, cités dans Kleysen et Dyck, 2001), la génération d'idées nouvelles peut provenir également d'un mélange d'intuitions (comme le suggèrent Crossan et al., 1999) et d'informations provenant de l'extérieur. Pour ces raisons, Kleysen et Dyck (2001) ajoutent au processus *pressentir* celui d'*assurer le suivi*. Un des sens donnés par ces auteurs à ce processus, et qui est en lien avec notre objet de recherche, est «un apprentissage qui est dérivé d'un survol de l'environnement compétitif, technologique, social et légal (Kanter, 1988; Tushman et Romanelli, 1985) [...] pour de nouvelles idées et chances d'innover» (p. 5,

³⁸ Traduction de: *attending*, *championing*, *coalition-building*, *encoding* et *enacting*.

traduction). La principale différence entre le sous-processus *pressentir* et celui d'*assurer le suivi* est que ce dernier est plus en lien avec l'environnement de l'organisation et qu'il reflète également une démarche plus active de la part des individus (Zietsma et al., 2002).

Si nous nous arrêtons à la définition de ce processus donnée par Kleysen et Dyck (2001), nous constatons que l'objectif est de trouver de nouvelles façons d'innover pour l'organisation dans un but plus global de survie. Bien que, dans le cadre de notre recherche, nous n'analysions pas l'apprentissage organisationnel sous l'angle de l'innovation, il n'en demeure pas moins que la conformité à l'environnement réglementaire pour les cabinets comptables est nécessaire à leur survie. En effet, les associés d'un cabinet comptable qui ne suivent pas les normes professionnelles sont passibles de sanctions pouvant aller jusqu'à leur radiation permanente ce qui peut avoir des conséquences majeures pour le cabinet, notamment lorsqu'il y a peu d'associés, ce qui est le cas d'une grande partie des cabinets de petite et de moyenne taille³⁹. Ce faisant, même si l'analyse de l'environnement légal décrite par Kleysen et Dyck (2001) est dans une optique de saisir des opportunités d'innovations pour les entreprises, ce processus est également nécessaire pour les cabinets comptables qui doivent sans cesse s'adapter à leur environnement réglementaire pour des fins de conformité et ultimement de survie comme nous venons de l'expliquer.

Ce processus d'analyse de l'environnement décrit par Kleysen et Dyck (2001) avait déjà fait l'objet de discussions dans l'étude d'Hubert (1991). En effet, ce dernier identifie les quatre construits liés à l'apprentissage que sont: l'acquisition de la connaissance, la distribution de l'information, l'interprétation de celle-ci et la mémoire organisationnelle. C'est avec le premier construit, soit l'acquisition de la

³⁹ Pour plus d'informations sur le processus disciplinaire de la profession comptable au Québec, voir Bédard (2001) ou encore le site internet de l'OCPAQ (2015b) : <http://cpaquebec.ca/protection-du-public/plaintes-et-recours/syndic/resultat-de-lenquete.html>.

connaissance, que nous pouvons effectuer un parallèle avec *assurer le suivi* décrit par Kleysen et Dyck (2001). Pour Hubert (1991), l'acquisition de la connaissance peut prendre trois formes différentes, soit: *le balayage*⁴⁰, *la recherche dirigée*⁴¹ ou *le suivi de la performance*⁴². Parmi les trois modes énoncés, la *recherche dirigée* nous semble s'apparenter en quelque sorte à *assurer le suivi* mentionné précédemment. En effet, pour Hubert (1991), la *recherche dirigée* est un processus qui est activé lorsque des membres ou des unités de l'organisation procèdent à des recherches ciblées dans un segment, soit interne à l'organisation, soit en lien avec son environnement externe. Cette recherche survient principalement lorsqu'il y a des problèmes ou encore des opportunités qui sont jugées possibles. Comme pour Kleysen et Dyck (2001), on retrouve deux éléments clés dans ce processus, soit l'environnement externe et la recherche d'opportunités. En ce sens, les deux concepts se rejoignent.

Dans le cadre de notre recherche, nous considérons que, lorsque les cabinets comptables sont confrontés à des changements de normes, il s'agit de situations similaires aux situations décrites par Hubert (1991). En effet, l'organisation, soit le cabinet comptable, se doit d'appliquer les normes professionnelles lorsqu'elle rend des services à ses clients. Si des changements surviennent au niveau de la réglementation, un écart survient alors entre ce que l'organisation appliquait et ce qu'elle doit appliquer. Pour pallier cet écart et donc cette «perturbation de la relation entre l'environnement et l'organisation» (Reitzel, 1958, p. 4, cité dans Hubert, 1991), le cabinet comptable doit s'enquérir, par le biais d'une *recherche dirigée* (soit dans les normes), des solutions à ce problème. Rappelons que, dans la littérature, Couleau-Dupont et Demaria (2009) avaient identifié un état de «veille» dans les grands groupes français à l'égard des changements au niveau des IFRS. Nous suggérons donc que cet état, qui potentiellement peut survenir au niveau des cabinets

⁴⁰ Traduction de *scanning*.

⁴¹ Traduction de *focused search*.

⁴² Traduction de *performance monitoring*.

comptables, s'apparente au sous-processus *assurer le suivi* de Kleysen et Dyck (2001). Pour ces raisons, nous incluons ce sous-processus à notre cadre conceptuel. L'analyse de ce sous-processus nous permettra de répondre à notre première sous-question de recherche.

Le second sous-processus ajouté au modèle de Crossan et al. (1999) par Kleysen et Dyck (2001) est celui d'*avoir un champion*. Rappelons que l'étude de Kleysen et Dyck (2001) a comme objectif d'intégrer la littérature sur l'innovation au cadre conceptuel des 4I. Ainsi, les auteurs ont posé la question suivante: «pourquoi, parmi les milliers d'idées qu'une organisation génère, seulement quelques-unes sont institutionnalisées et diffusées à travers l'organisation?» (Kleysen et Dyck, 2001, p. 6, traduction). En empruntant le concept de *champion*⁴³ à la littérature sur l'innovation, les auteurs suggèrent que, dans le cadre de l'apprentissage organisationnel, il existe un sous-processus d'*avoir un champion*. Ce sous-processus interagit avec le processus *interpréter* développé par Crossan et al. (1999) pour permettre de faciliter le changement des cartes cognitives des individus et de réduire la résistance au changement dans l'organisation. Dans le cadre de l'étude de Kleysen et Dyck (2001), le rôle du champion provient du fait que, pour promouvoir de nouvelles idées ou actions au sein de l'organisation, il faut qu'un individu prenne fait et cause pour le projet et en fasse la promotion pour y rallier le groupe, et ensuite l'organisation. Dans le cadre de notre recherche, il ne nous apparaît pas pertinent que les cabinets comptables aient un champion dans le sens où l'entendent Kleysen et Dyck (2001), puisqu'ils doivent, quoi qu'il en coûte, mettre en place les nouvelles normes s'ils souhaitent continuer à offrir des services de certification. Il est cependant possible qu'il existe un *champion* dans les cabinets comptables, mais dont le rôle serait quelque peu différent de celui énoncé précédemment. En effet, il se pourrait

⁴³ «Le champion est un individu qui émerge pour prendre des idées créatives et leur donner vie en en faisant la promotion, en les supportant et en dépassant les résistances (Howell et Higgins, 1990)» (Kleysen et Dyck, 2001, p. 6, traduction).

que le processus *pressentir*, identifié dans le modèle de Crossan et al. (1999), ne se fasse que chez certains individus dont le rôle est de se tenir à l'affût des nouveautés réglementaires. En ce sens, cet individu serait un *champion*, mais nous considérons que ce concept est inclus implicitement dans le processus *pressentir* et également dans *assurer un suivi*, c'est pourquoi nous ne l'ajouterons pas à notre cadre conceptuel.

Par ailleurs, Kleysen et Dyck (2001) expliquent qu'avoir un *champion* n'est pas suffisant, mais qu'en plus, pour que l'idée et l'apprentissage deviennent institutionnalisés, il faut *créer une coalition*. Cet autre sous-processus agit de pair avec le processus *intégrer* développé par Crossan et al. (1999). Toutefois, Kleysen et Dyck (2001) justifient le besoin de ce sous-processus par un contexte de gestion de ressources limitées où des choix doivent être faits à l'égard des idées novatrices. Dans le cadre de notre recherche, ce sous-processus ne nous apparaît pas pertinent puisque les cabinets n'ont qu'un choix très limité dans l'application des nouvelles normes. S'ils souhaitent continuer leurs activités, ils doivent se conformer à la réglementation et donc consacrer les ressources nécessaires à la mise en place des nouvelles normes. Ainsi, nous n'incluons pas ce sous-processus dans notre cadre conceptuel.

Les deux derniers sous-processus ajoutés par Kleysen et Dyck (2001) sont *encoder* et *mettre en place*. Pour ces auteurs, Crossan et al. (1999) n'ont pas réussi à expliquer le processus de *rétrospection* soit le passage de l'information du niveau de l'organisation au groupe et du niveau du groupe à l'individu. Pour ce faire, Kleysen et Dyck (2001) suggèrent deux sous-processus provenant de travaux sur l'introduction des nouvelles technologies, soit *encoder* lorsque l'information va de l'organisation au groupe et *mettre en place* lorsque l'information est transférée du groupe à l'individu. L'encodage est décrit comme la diffusion au sein de l'organisation d'informations à l'égard des contraintes pouvant encadrer l'action. Ces éléments d'informations peuvent correspondre à «la vision des gestionnaires, [aux] plans techniques, [aux]

politiques et [aux] procédures, [aux] budgets, [aux] descriptions de postes et ainsi de suite» (Kleysen et Dyck, 2001, p. 7, traduction). De façon plus générale, ces auteurs considèrent qu'il s'agit d'une façon de «jeter les bases» pour l'action de groupe. Ce sous-processus semble pertinent pour notre cadre conceptuel. Tout d'abord, dans la norme générale de contrôle de la qualité, il est fait référence à la notion de culture interne au sein du cabinet à l'égard de la qualité (NCCQ-1.08). C'est à la direction du cabinet qu'il incombe de promouvoir cette culture interne par le biais d'exemples, de communications claires aux employés ou encore de politiques et procédures (NCCQ-1, A4). Plusieurs rapports du CCRC (2004, 2005, 2006, 2007, 2008) font référence, pour cet aspect, au ton donné par la direction. Ce ton donné par la direction nous semble en ligne avec la vision des gestionnaires énoncée par Kleysen et Dyck (2001). Par ailleurs, tel que mentionné précédemment, dans la norme générale de contrôle de la qualité, il est fait état de la nécessité pour le cabinet de se doter de politiques et de procédures écrites (NCCQ-1.17). Plus particulièrement, ces politiques et procédures doivent décrire les éléments suivants: les responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet; les règles de déontologie pertinentes; l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques; les ressources humaines; la réalisation des missions; le suivi (NCCQ-1.16). Là encore, il nous apparaît que certains des éléments mentionnés par Kleysen et Dyck (2001) dans le sous-processus *encoder* peuvent exister au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Le dernier élément, en rapport avec ce sous-processus, est la préparation de budgets de temps pour la réalisation de missions d'audit. En effet, un des éléments de planification consiste en l'élaboration d'un agenda détaillé du déroulement de la mission. Pour les raisons que nous venons d'énoncer, nous incluons ce sous-processus *encoder* dans notre cadre conceptuel. L'analyse de ce sous-processus nous permettra de répondre aux deuxième et troisième sous-questions de recherche.

Quant au sous-processus *mettre en place*, Kleysen et Dyck (2001) le définissent comme l'interaction de groupes d'individus au sein d'un même champ informationnel

dans lequel se retrouvent à la fois les codes de l'organisation et les situations réelles auxquelles les individus sont confrontés. Par la suite, l'interaction ou la confrontation des codes de l'organisation à des situations réelles répétitives permet «à la connaissance d'être entreposée [...] et à l'apprentissage rétrospectif de prendre place» (Kleysen et Dyck, 2001, p. 8, traduction). Nous suggérons que, dans le cadre de notre recherche, ce sous-processus peut prendre place. En effet, chaque mission d'audit réalisée par les membres de l'équipe de mission peut correspondre à une situation réelle, telle que décrite par Kleysen et Dyck (2001). Tant les membres de l'équipe de mission que les responsables de la mission seront confrontés à des situations nouvelles qui nécessiteront des prises de décision en fonction des codes du cabinet. À titre d'exemple, nous mentionnons dans le sous-processus *encoder* l'obligation pour les cabinets comptables d'élaborer des politiques et procédures à l'égard de l'acceptation et du maintien des missions (NCCQ-1.16). Ainsi, lorsqu'un nouveau client sollicite des services d'audit auprès d'un cabinet comptable (situation nouvelle), l'associé responsable de l'acceptation de nouvelles missions analyse la situation en fonction des politiques et procédures mises en place à cet égard. Rappelons que, dans son rapport de 2013, le CCRC mentionnait que les grands cabinets régionaux effectuaient une analyse plus rigoureuse de la mission et du client avant d'accepter une nouvelle mission (chapitre II). Ainsi, nous jugeons pertinent d'inclure le sous-processus *mettre en place* dans notre cadre conceptuel. L'analyse de ce sous-processus nous permettra de répondre aux deuxième et troisième sous-questions de recherche.

Deuxième évolution

La deuxième étude que nous avons recensée et qui a tenté d'élaborer davantage le cadre conceptuel de Crossan et al. (1999) est celle de Zietsma et al. (2002) portant sur l'industrie forestière au Canada. En effet, Zietsma et al. (2002) ont analysé le changement radical de stratégie de l'entreprise McMillan Bloedel qui, du milieu des

années 1980 jusqu'en 1997, prônait les coupes à blanc dans les forêts pour soudainement annoncer en 1998 l'arrêt de cette méthode (Zietsma et al., 2002). Ces auteurs ont analysé ce changement stratégique sous l'angle de l'apprentissage organisationnel dans un contexte environnemental très changeant. Ils ont notamment utilisé le cadre des 4I pour étudier «la tension entre l'apprentissage prospectif et rétrospectif et examiner les processus par lesquels l'apprentissage prospectif échouait ou menait au renouveau stratégique ainsi que l'identification des facilitateurs et des obstacles au processus d'apprentissage prospectif» (p. S62, traduction). Parmi les résultats dégagés par cette étude, nous retrouvons l'ajout de deux concepts au cadre de Crossan et al. (1999), soit *assurer le suivi* et *expérimenter*⁴⁴. Le premier concept (*assurer le suivi*) correspond à ce qui a été développé antérieurement par Kleysen et Dyck (2001) et représente «un processus plus actif de recherche d'informations provenant de l'environnement» (p. S63, traduction). Zietsma et al. (2002), par le biais de l'étude de la compagnie McMillan Bloedel, ont validé ce sous-processus (*assurer le suivi*) en démontrant que l'apprentissage dans cette entreprise n'était pas le fruit uniquement d'un processus non verbal intuitif, mais aussi d'une attention particulière portée à l'égard de «stimuli extérieurs [soit], dans le cas de McMillan Bloedel, les critiques» (p. S68, traduction). Par ailleurs, Zietsma et al. (2002) ajoutent que le seul fait d'être exposé à des informations extérieures n'est pas suffisant pour qu'un changement ou un apprentissage se fasse, mais que, par la suite, il faut que certains individus, confrontés aux informations extérieures, entament le sous-processus *pressentir* de Crossan et al. (1999). Zietsma et al. (2002, p. S71, traduction) concluent qu'*assurer le suivi* «souligne la façon dont les informations externes sont apportées au sein de l'organisation» et que c'est également en portant attention à des informations externes, qui sont en dehors de la ligne de pensée institutionnelle, que les individus peuvent remettre en cause leurs cartes mentales et ainsi entamer un meilleur processus d'intuition. Il est à noter qu'*assurer le suivi* s'effectue au niveau

⁴⁴ Traduction d'*experimenting*.

de l'individu tout comme *pressentir* dans le cadre des 4I. La validation de ce sous-processus d'un point de vue empirique nous conforte quant à la pertinence de son ajout à notre cadre conceptuel. L'analyse de ce sous-processus nous permettra de répondre à la première sous-question de recherche.

Le deuxième concept ajouté au cadre conceptuel de Crossan et al. (1999) par Zietsma et al. (2002) est celui d'*expérimentation*. Ce concept est défini par Zietsma et al. (2002) comme des expériences faites soit au niveau des individus, soit au niveau du groupe et qui ajoutent de la substance aux interprétations cognitives des individus ou du groupe. Ces expériences correspondent à des tests faits en lien avec leur interprétation des faits. Ce concept ne trouvant pas de résonance dans les écrits que nous avons recensés nous ne l'incluons pas dans notre cadre conceptuel. De plus, dans le cadre d'un changement de normes qui est imposé et non facultatif, comme c'est le cas des changements que nous étudions, il est peu probable qu'il y ait place à l'expérimentation.

Troisième évolution

Quelques années après l'étude de Zietsma et al. (2002), Jones et Macpherson (2006) ont également proposé de compléter le modèle des 4I lors d'une étude portant sur l'acquisition et l'institutionnalisation de connaissances externes par les PME matures. Bien que cette étude se limite aux PME, nous la considérons pertinente en regard de notre objectif de recherche puisque notre population cible est constituée de cabinets de petite et de moyenne taille.

Pour Jones et Macpherson (2006), le cadre de Crossan et al. (1999) reflète un apprentissage organisationnel «largement isolé des influences externes» (p. 158, traduction). Jones et Macpherson (2006) mentionnent que cela va à l'encontre du contexte des PME lesquelles, en raison de ressources limitées, tant sur le plan humain que financier et d'échéanciers serrés, sont souvent dépendantes de sources externes

en ce qui concerne la génération de nouvelles connaissances. Par le biais de trois études de cas de PME ayant vécu un renouveau stratégique provenant d'événements différents, ces auteurs en sont venus à la conclusion que les trois entreprises avaient suivi un processus similaire en quatre phases. Par ailleurs, à l'égard du cadre des 4I, les auteurs ont ajouté une dimension externe permettant l'institutionnalisation des connaissances dans le contexte spécifique des PME. Cette dimension externe correspond à l'apprentissage inter-organisationnel. Jones et Macpherson (2006) soulignent le fait que, dans les plus petites organisations, le manque de structures peut limiter le partage et la rétention de la connaissance au niveau organisationnel. En d'autres termes, cela rend plus difficile l'institutionnalisation. Ces auteurs suggèrent alors que, dans ce type d'organisations, l'accès et le recours à des organisations externes sont primordiaux pour faciliter ou permettre l'institutionnalisation des connaissances. Cet apprentissage inter-organisationnel peut se faire de façon formelle⁴⁵ ou informelle⁴⁶ (Jones et Macpherson, 2006).

Dans le cadre de notre recherche, nous suggérons que, pour les cabinets comptables, cette dimension extérieure pourrait être le fait d'appartenir à un réseau. Rappelons que Durocher et al. (2016) ont identifié le recours au Groupe Servicas au Québec comme une des stratégies utilisées par les praticiens seuls pour les aider dans la mise en place des nouvelles normes. De plus, la communauté des CPA dans son ensemble pourrait aussi s'intégrer dans cette dimension externe. En effet, le réseautage au sein des CPA est un élément important. Les initiatives mises de l'avant par l'OCPAQ pour favoriser les liens entre les membres en témoignent. Parmi les initiatives les plus connues, mentionnons les regroupements régionaux des CPA (voir chapitre IV). Pour ces raisons, nous pensons que l'apprentissage inter-organisationnel peut prendre place au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille.

⁴⁵ Par le biais, par exemple, de partenariats ou d'alliances stratégiques.

⁴⁶ Par le biais de communautés de pratiques.

Jones et Macpherson (2006) ont souligné le «rôle crucial joué par des organisations externes pour aider les PME à institutionnaliser les connaissances» (p. 168, traduction). Ainsi, ils ajoutent le sous-processus *interagir*⁴⁷ au modèle de Crossan et al. (1999). Ce sous-processus reflète le fait que les petites organisations apprennent également par le biais d'autres organisations et pas uniquement à l'intérieur de leurs propres limites. Notamment, pour Jones et Macpherson (2006), les PME peuvent apprendre de leurs fournisseurs ou de leurs clients en raison, par exemple, de pressions pour l'obtention de nouveaux produits. Par ailleurs, ils mentionnent également que «l'environnement réglementaire [...] peut aussi mener à l'apprentissage [...]» (p. 169, traduction). Enfin, selon Jones et Macpherson (2006) l'institutionnalisation de la connaissance, telle que décrite par Crossan et al. (1999), peut être difficile pour les plus petites entités. Pour les raisons évoquées précédemment, le fait de recourir à des organisations externes par le biais de l'*interaction* permet de remédier au manque de ressources puisque les PME peuvent ainsi s'inspirer des modèles fournis par les organisations externes, ou encore des conseils prodigués par d'autres entités. Ainsi, toujours selon ces auteurs, *interagir* permet de favoriser le flux de l'apprentissage rétrospectif à l'intérieur de l'organisation.

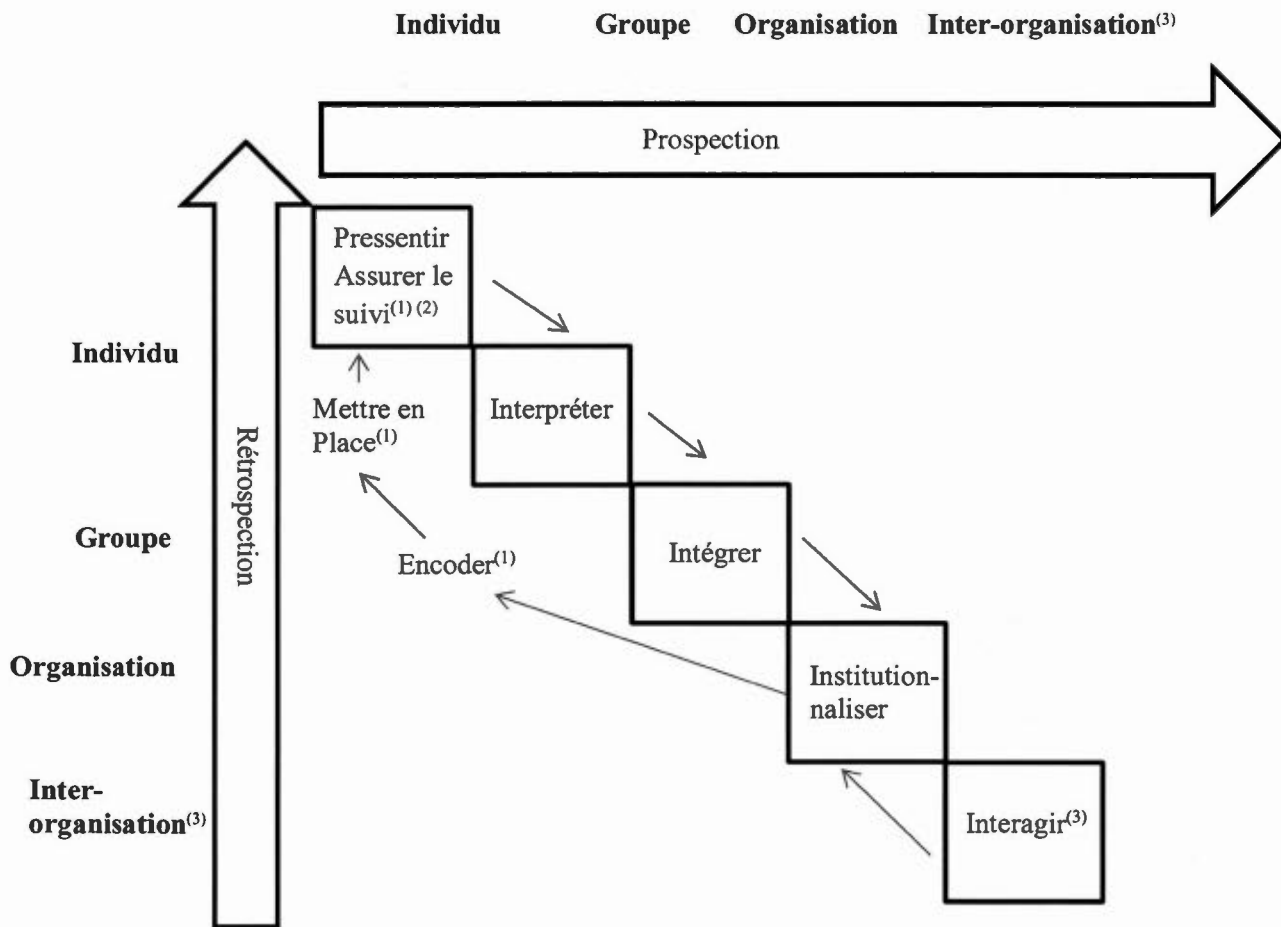
Comme nous le mentionnions précédemment, notre recherche porte sur des cabinets de type PME, et c'est pour cette raison que nous considérons qu'il peut être pertinent d'ajouter le sous-processus *interagir* au cadre conceptuel de Crossan et al. (1999). Rappelons que, lors de notre revue de littérature, nous avons mentionné que les plus petits cabinets avaient tendance à utiliser le matériel développé par des tiers, qu'il s'agisse de fournisseurs de logiciels (CaseWare) ou encore de programmes ou de manuels développés par les ordres professionnels (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011). Ainsi, nous suggérons qu'il est plausible que le sous-processus *interagir* décrit

⁴⁷ Traduction d'*intertwining*.

par Jones et Macpherson (2006) ait lieu pour ce type de cabinets comptables. L'analyse de ce mécanisme nous permettra de répondre aux trois sous-questions de recherche.

Bien que le cadre conceptuel des 4I, tel que nous l'avons expliqué antérieurement, nous semble très pertinent pour répondre à notre question de recherche, nous considérons, pour les raisons mentionnées précédemment, que d'y apporter les ajouts faits respectivement par Kleysen et Dyck (2001), Zietsma et al. (2002) et Jones et Macpherson (2006) permettraient de mieux comprendre notre objet de recherche. La figure 3.2 ci-après représente le cadre conceptuel retenu sur lequel nous nous appuierons.

Avant de conclure, nous traiterons dans la prochaine section de la place des considérations déontologiques dans ce cadre conceptuel, qui à notre connaissance, n'ont pas fait l'objet d'analyse dans la littérature, exception faite des rapports du CCRC au Canada et du PCAOB aux États-Unis.



(1) : ajouts provenant de l'étude de Kleysen et Dyck (2001)

(2) : ajout provenant de l'étude de Zietsma et al. (2002)

(3) : ajouts provenant de l'étude de Jones et Macpherson (2006)

Figure 3.2 Le cadre conceptuel de l'apprentissage organisationnel dynamique modifié (Adapté de Crossan et al., 1999; Kleysen et Dyck, 2001; Zietsma et al., 2002; Jones et Macpherson, 2006)

3.3 Place des considérations déontologiques dans le modèle retenu

Comme suggéré par notre question de recherche, nous nous attardons aux changements en certification survenus au Canada depuis le début des années 2000. Au cœur de ces changements, que nous avons présentés et que nous allons analyser, se trouve une notion commune, à savoir la déontologie et l'éthique professionnelle. En effet, ces notions font partie intégrante des normes de contrôle de la qualité et des NCA. Dans la norme générale de contrôle de la qualité, que ce soit la NCG-CQ de 2005 ou la NCCQ-1 de 2009, même si l'objectif principal est de normaliser la procédure du contrôle de la qualité, il y est fait directement référence aux aspects déontologiques. En effet, dans le champ d'application de la NCCQ-1, il est mentionné ce qui suit (NCCQ-1.1): «[la norme canadienne de contrôle de la qualité] est à lire conjointement avec les règles déontologiques pertinentes». Par ailleurs, l'objectif de la NCCQ-1.11 se lit comme suit :

L'objectif du cabinet est de mettre en place et de maintenir un système de contrôle qualité afin d'obtenir l'assurance raisonnable :

- a) que le cabinet et ses membres se conforment aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables;
- b) que les rapports délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances.

Les normes professionnelles auxquelles il est fait référence au point a) du paragraphe 11 de la NCCQ-1 sont les normes des missions de certification et les règles déontologiques pertinentes (NCCQ-1.C12.o). De plus, les règles de déontologie mentionnées correspondent aux règles d'indépendance, mais aussi à toute autre règle déontologique définie dans les codes de déontologie régissant l'exercice de l'expertise comptable (NCCQ-1.C12.Cq). Force est de constater la place importante de la déontologie dans les normes de contrôle de la qualité.

Lors de l'harmonisation avec les normes internationales d'audit, les aspects déontologiques ont été mis davantage de l'avant et ils sont maintenant présents au cœur de ces normes comme nous allons le voir. En effet, dans la NCA 200⁴⁸, il est mentionné que l'auditeur peut se former une opinion à l'égard des états financiers s'il a réalisé son audit conformément aux NCA et aux règles déontologiques pertinentes (NCA 200.3). Par ailleurs, la première exigence de cette même norme a trait à la conformité aux règles déontologiques pertinentes (NCA 200.14). La NCA 220⁴⁹ fait elle aussi une large place au respect des règles déontologiques de la part de l'auditeur dans le cadre de ses missions d'audit et dans une optique de contrôle de la qualité. Enfin, rappelons que le rapport de l'auditeur mentionne également que celui-ci a effectué son audit en se conformant aux règles de déontologie (NCA 700.30). Bien que, par le passé, l'auditeur devait se conformer aux exigences déontologiques, celles-ci n'étaient pas incluses à même les NVGR. Cette obligation est, depuis l'harmonisation avec les normes internationales, incluse directement dans les normes d'audit et dans le rapport de l'auditeur.

Compte tenu de ce qui précède, nous considérons que les principes d'éthique professionnelle et de déontologie sont un élément central des changements auxquels les cabinets comptables ont été confrontés en certification depuis le début des années 2000. Nous jugeons donc nécessaire de les intégrer de façon plus explicite dans notre recherche et de les analyser sous l'angle des processus organisationnels.

Lors de notre recension des écrits, nous avons soulevé le fait que la détérioration de l'éthique professionnelle dans la profession comptable était vue comme la résultante d'un changement dans le marché de l'audit (baisse des revenus provenant des services de certification), mais aussi de modifications apportées aux codes de

⁴⁸ NCA 200 : Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit.

⁴⁹ NCA 220 : Contrôle qualité d'un audit d'états financiers.

déontologie (Simunic et Stein, 1995; Zeff, 2003a). Toutefois, comme nous l'avons vu au chapitre I, à la suite des scandales financiers du début des années 2000, que ce soit aux États-Unis ou au Canada, des mesures ont été prises pour tenter de contrer cette tendance. Rappelons que, selon la règle d'indépendance harmonisée 204, il n'est plus permis pour un cabinet comptable d'effectuer à la fois des missions de consultation et d'audit pour une même société si celle-ci est cotée ou s'il s'agit d'un émetteur assujéti. Ces changements apportés aux normes déontologiques devraient avoir eu une influence sur les processus organisationnels des cabinets comptables comme ils en ont eu dans les années 1990. Toutefois, nous anticipons une influence de nature différente de ce qui s'est produit dans les années 1990 et rapportée dans notre recension des écrits. En effet, tel que le mentionnent Emerson et al. (2007), la mise en place de SOX est un régime plus contraignant qui devait limiter ou empêcher les comportements non éthiques des experts-comptables. On peut donc se poser la question de comment les changements déontologiques ont influencé les processus organisationnels des cabinets comptables, notamment au niveau de la gestion des risques, du choix de la clientèle, du choix des missions (consultation vs audit), de l'exécution des missions et de la gestion du personnel⁵⁰. Notre deuxième et troisième sous-question de recherche, par certains de leurs aspects, permettront d'effectuer une réflexion qui nous amènera à explorer l'influence des changements de normes déontologiques sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille.

⁵⁰ Rappelons que, selon la NCA 220.9, l'associé responsable de la mission se doit de s'assurer, tout au long de la mission d'audit, que le personnel affecté à la mission respecte les règles déontologiques pertinentes.

3.4 Conclusion

Notre objectif de recherche étant de comprendre l'intégration des changements de normes professionnelles dans les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille, nous avons choisi un cadre conceptuel provenant du champ de l'apprentissage organisationnel. En raison de l'ampleur de ce champ de recherche, nous nous sommes positionnée dans celui-ci et nous nous inscrivons dans le courant qui considère que l'apprentissage organisationnel relève à la fois d'une perspective cognitive et d'une perspective comportementale. En effet, nous considérons que l'apprentissage organisationnel au sein des cabinets comptables est à la fois le fruit de la cognition des individus, en raison de leur capacité à prendre conscience de l'existence de nouvelles normes, mais aussi et surtout en raison de leur capacité à comprendre et à interpréter ces nouvelles normes en fonction de leurs schèmes de pensée. Le fruit de la réflexion faite à un niveau individuel permet par la suite de donner lieu à des actions sur le plan organisationnel. Comme certaines études l'ont souligné (Durocher et al., 2016; Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Tokar, 2005), les changements réglementaires ont mené à des changements dans les processus organisationnels des cabinets. Ces changements organisationnels affectent également les façons de faire des individus au sein de l'organisation. Le fait que de tels changements (dans les façons de faire) puissent être engendrés nous laisse penser que l'approche comportementale de l'apprentissage organisationnel est également applicable à notre étude.

Le cadre conceptuel, tel que défini par Crossan et al. (1999), qui combine les perspectives cognitives et comportementales, nous permettra de mieux comprendre l'intégration des nouvelles normes de certification depuis le début des années 2000 dans les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Toutefois, les ajouts faits par Kleysen et Dyck (2001), Zietsma et al. (2002), et Jones et Macpherson (2006) permettront une analyse plus complète du processus

d'intégration. Pour mettre en œuvre ce cadre, nous avons choisi une méthodologie qualitative que nous allons présenter plus en détails dans le chapitre qui suit.

CHAPITRE IV

MÉTHODOLOGIE

4.1 Introduction

Avant d'élaborer et de décrire dans le détail notre devis de recherche, rappelons quels sont les objectifs de cette recherche et le cadre théorique sur lequel nous nous appuyons.

Tout d'abord, dans notre introduction nous avons formulé notre question de recherche de la façon suivante :

Comment les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont-ils été intégrés dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille?

Afin de mieux cerner la problématique, nous avons identifié trois sous-questions de recherche qui sont les suivantes :

1. Comment ces cabinets acquièrent-ils leur connaissance et leur compréhension des changements de normes survenus?
2. En quoi la gestion des ressources de ces cabinets, à savoir le recrutement, la rétention et la formation des ressources humaines, est-elle influencée par ces changements de normes?

3. En quoi la gestion des missions de certification par ces cabinets, à savoir l'acceptation et la reconduction des missions, l'affectation des budgets de temps et du personnel, la gestion des risques des missions, l'exécution et le contrôle de la qualité des missions, est-elle influencée par ces changements de normes?

Pour nous permettre de répondre à ces questions de recherche, notre cadre conceptuel s'appuie sur la perspective de l'apprentissage organisationnel, et plus particulièrement sur les travaux de Crossan et al. (1999), mais aussi ceux de Kleysen et Dyck (2001), de Zietsma et al. (2002) et de Jones et Macpherson (2006).

Tel que le mentionne Patton (2002), «il n'y a pas de recette, ou formule, pour décider de la méthode [à laquelle recourir dans une recherche]» (p. 12, traduction). Toutefois, comme c'est la question de recherche qui doit permettre de déterminer l'approche la plus pertinente (Yin, 2009), nous considérons qu'une étude de nature qualitative et plus particulièrement une étude de terrain qualitative est appropriée pour répondre à notre objectif de recherche. Dans la prochaine section, nous allons justifier le choix de cette méthodologie, puis nous explorerons les différentes étapes de notre devis de recherche, soit l'unité d'analyse, l'échantillonnage et les sources de données (incluant les questions d'ordre éthique) et le traitement des données.

4.2 Le choix d'une étude de terrain qualitative

Tel que le rapporte Patton (2002, p. 145, traduction) «[...] certains objets, questions, problèmes et situations sont plus en accord avec des méthodes qualitatives que d'autres». Dans cette optique, nous allons maintenant analyser pourquoi une étude de terrain qualitative nous apparaît pertinente pour répondre à notre question de recherche.

Graebner et al. (2012) décrivent cinq situations dans lesquelles des données de nature qualitative peuvent être utilisées. Parmi ces situations, ils citent l'étude des processus complexes, car la richesse des méthodes qualitatives permet d'étudier des phénomènes qui se déploient dans le temps. Notre étude comprend une dimension temporelle puisque notre modèle suggère le transfert des connaissances entre plusieurs niveaux, soit de l'individu à l'organisation en passant par le groupe et l'inter-organisation, et vice et versa, ce qui ne peut se faire que dans le temps. De plus, l'objectif principal de notre recherche étant la compréhension de l'intégration des changements de normes dans les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille, nous considérons qu'il s'agit effectivement de l'analyse d'un processus complexe. En effet, notre cadre conceptuel fait intervenir plusieurs niveaux d'analyse (l'individu, le groupe, l'organisation et l'inter-organisation), mais également plusieurs sous-processus d'apprentissage (*assurer le suivi, pressentir, interpréter, intégrer, interagir, institutionnaliser, encoder et mettre en place*), ce qui lui confère un caractère complexe.

Par ailleurs, tel que le mentionnent Curtis et Turley (2007), dont l'analyse porte sur l'implantation d'une nouvelle méthodologie d'audit (Business Risk Audit, BRA), «l'implantation d'une technique d'audit ne peut pas être considérée de façon isolée par rapport aux missions d'audit effectuées et au contexte organisationnel dans lequel la méthodologie est implantée» (p. 446, traduction). Nous jugeons donc que l'analyse de l'implantation de nouvelles normes de certification doit aussi s'effectuer en tenant compte du contexte organisationnel, ce qui contribue également à en faire un phénomène complexe tel que décrit par Graebner et al. (2012). Par ailleurs, notons que dans les études de notre revue de littérature utilisant une approche qualitative, la complexité du phénomène à l'étude était le principal argument invoqué pour justifier la méthodologie retenue. Citons, à titre d'exemple, Curtis et Turley (2007) qui justifient l'utilisation d'une méthode qualitative, en l'occurrence une étude de cas, par la possibilité d'effectuer ainsi «une revue en profondeur de la nature du travail de

planification et des procédures de collecte de données [dans une mission d'audit]» (p. 440, traduction). Ces auteurs mentionnent également l'apport des entrevues avec les membres de l'équipe d'audit qui «ont permis d'analyser les barrières à l'implantation [de la nouvelle méthodologie (BRA)] dans le contexte organisationnel» (p. 440, traduction). Couleau-Dupont (2011, p. 13) justifie aussi le recours à une approche qualitative «afin d'observer en profondeur le monde social des acteurs des organisations et de décrire comment les groupes s'approprient les évolutions permanentes des normes internationales et adaptent leur cadre de référence interne». Demaria (2008, p. 6) souligne aussi que «l'entretien [...] permet d'accéder au vécu des intervenants et d'approfondir la compréhension du phénomène étudié». Enfin, lors de leur revue de littérature sur l'apprentissage organisationnel, Bapuji et Crossan (2004) ont constaté que les chercheurs qui mettaient plus l'accent «sur l'exploration et le développement de la compréhension du phénomène de l'apprentissage organisationnel lui-même avaient tendance à utiliser des approches qualitatives, ou un mélange des deux, soit qualitative et quantitative, pour être plus près du phénomène» (p. 409, traduction).

Un autre point que nous avons souhaité aborder dans cette section est la place de la théorie dans une étude qualitative. En effet, notre étude reposant sur un cadre conceptuel élaboré à partir de «concepts bien établis» (Bapuji et Crossan, 2004, p. 409, traduction), nous voulions nous assurer que l'utilisation d'une méthode qualitative était appropriée. Tel que le mentionnent Miles et Huberman (2003, p. 38), selon «la convention [de la recherche de terrain, il faut] que l'on réduise au minimum les modèles préstructurés et trop rigides». Graebner et al. (2012, p. 276) évoquent la même problématique puisque «très souvent, [il y a] une hypothèse [à l'effet] que les données qualitatives devraient uniquement être utilisées dans des domaines où la théorie est naissante» (traduction). Bien que Miles et Huberman (2003) parlent d'une convention selon laquelle la théorie doit émerger du terrain, ils spécifient que cela est vrai «quand le chercheur dispose de beaucoup de temps et qu'il explore des cultures

exotiques, des phénomènes mal connus, ou des réalités sociales très complexes» (p. 38). Toutefois, ils suggèrent que, pour des «phénomènes sociaux déjà explorés [...] une approche souple, fortement inductive, est une perte de temps» (p. 39). Ils considèrent également que, lorsque le chercheur utilise des «construits clairement spécifiés, [...] il devrait privilégier...» des canevas de recherche préstructurés» (p. 39). Miles et Huberman (2003, p. 39) rappellent que la recherche qualitative peut aussi «tester ou [...] enrichir l'explication d'une conceptualisation» et ainsi être «confirmative». Nous considérons que notre recherche se situe dans ce cadre d'analyse, à savoir l'enrichissement d'une conceptualisation, en raison de notre appui sur un cadre conceptuel relativement bien défini dans la littérature existante.

En conclusion, nous souhaitons, par cette méthodologie qualitative, nous donner la possibilité d'aller chercher la plus grande profondeur et la plus grande richesse possible, et cela, par le biais d'entrevues avec des personnes ayant été impliquées directement dans le processus de changement de normes au sein de leur organisation. Nous souhaitons ainsi nous approcher du vécu de ces personnes et avoir la possibilité de réagir avec elles en fonction des éléments apportés durant l'entrevue. Crossan et Bedrow (2003, p. 1093, traduction) l'expliquent de la façon suivante: «nous avons recueilli des données par le biais d'entrevues afin de trouver comment les problèmes ont évolué au cours du temps, d'apprendre où et comment les idées se sont développées et ont été intégrées [...]».

4.3 Une étude exploratoire

Avant la finalisation de notre question de recherche et de nos sous-questions, nous avons effectué une étude exploratoire dont l'objectif était de mieux comprendre et mieux cerner les enjeux reliés à notre objet de recherche ainsi que les processus

organisationnels des cabinets de petite et de moyenne taille. Ce travail s'est déroulé en deux phases distinctes.

Lors d'une première phase, nous avons effectué cinq entrevues⁵¹ auprès de divers intervenants du milieu de l'expertise comptable. L'objectif principal de ces entrevues était d'explorer l'implantation de certaines normes⁵² dans les cabinets comptables autres que les Big Four. Ces entrevues, d'une durée variant entre 37 et 69 minutes, ont été réalisées auprès de quatre représentants de l'OCPAQ, deux représentants du CCRC et un associé responsable du contrôle de la qualité dans un cabinet comptable de petite taille. Nous avons utilisé ces entrevues, entre autres, pour établir un canevas préliminaire des processus organisationnels des cabinets de petite et de moyenne taille et, à l'aide de ce canevas, nous avons élaboré un guide d'entrevue portant spécifiquement sur les processus organisationnels des cabinets comptables.

Nous avons alors procédé à la deuxième phase. Au cours de celle-ci, nous avons réalisé quatre entrevues supplémentaires d'une durée approximative de 90 minutes auprès d'associés de cabinets comptant entre deux et près de 70 associés. L'analyse des données recueillies à l'aide de ces quatre entrevues nous a permis de dresser un portrait plus juste des processus organisationnels pouvant être affectés par les changements de normes en certification. Ainsi, nous avons identifié les processus suivants:

- Les processus d'identification et de compréhension des changements de normes;
- Les processus en lien avec la gestion du personnel;
- Les processus en lien avec la gestion des missions.

⁵¹ À noter que, pour deux des entrevues, deux répondants étaient présents. Ainsi, pour un total de cinq entrevues, nous avons interrogé sept répondants.

⁵² Les normes dont il était question dans ce travail exploratoire étaient la règle harmonisée d'indépendance 204, la norme générale de contrôle de la qualité, les NCA, les IFRS et les NCECF.

Tant ces entrevues que les premières entrevues faites dans le cadre de cette recherche sur l'implantation des changements de normes dans les cabinets comptables nous ont permis d'élaborer et d'améliorer notre guide d'entrevue final dont nous discuterons à la section 4.4.2.4.

4.4 Les étapes du devis de recherche

Après avoir justifié le choix de notre méthodologie de recherche et discuté de notre étude exploratoire, nous allons détailler les étapes de notre devis de recherche, soit l'unité d'analyse, l'échantillonnage et la source de nos données (ainsi que les questions d'ordre éthique), la méthode d'analyse des données et les critères de qualité à respecter. Ces éléments font partie intégrante du devis de recherche qui, selon Patton (2002), est grandement guidé par l'objectif de la recherche, soit dans notre cas «comprendre et expliquer» un phénomène.

4.4.1 L'unité d'analyse

Comme nous l'avons rappelé à plusieurs reprises dans ce chapitre, notre cadre conceptuel touche plusieurs catégories, soit l'individu, le groupe, l'organisation et l'inter-organisation. Comme mentionné par Morris et Empson (1998), ce sont les individus qui génèrent la connaissance par leur processus mental, mais les «organisations sont considérées comme des entrepôts de connaissances par leurs routines et leurs procédures (Cyert et March, 1963; Nelson et Winter, 1982) et, ce faisant, elles sont capables d'apprendre (Dodgson, 1993)» (p. 612, traduction). Donc, la question à laquelle nous tentons de répondre ici est: notre unité d'analyse est-elle l'individu ou bien l'organisation, ou encore les processus organisationnels?

Pour y répondre, nous nous sommes appuyée sur Patton (2002, p. 229) qui mentionne que «l'élément clé en sélectionnant et en prenant une décision concernant l'unité d'analyse appropriée est de décider à propos de quoi nous voulons être capable de dire quelque chose à la fin de notre étude» (traduction). Dans le cadre de notre recherche, nous ne souhaitons pas discuter de l'intégration des changements de normes en certification au Canada par les professionnels comptables, mais nous souhaitons être en mesure de décrire l'intégration de ceux-ci dans les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Nous désirons donc, à la fin de notre étude, être en mesure de tirer des conclusions au niveau non pas des individus, mais des cabinets et plus encore au niveau des processus organisationnels. En ce sens, nous suggérons que notre unité d'analyse correspond aux processus organisationnels. Toutefois, l'individu demeure dans notre recherche un vecteur permettant, et/ou facilitant l'apprentissage organisationnel, mais l'accent principal de notre étude ne sera pas sur l'individu lui-même. Celui-ci, comme illustré dans notre cadre conceptuel, fait malgré tout partie du processus d'apprentissage puisqu'il représente le premier niveau dans les boucles de *prospection* et le dernier niveau dans les boucles de *rétrospection*.

Par ailleurs, dans le domaine de l'apprentissage organisationnel, tant l'individu que l'équipe ou l'organisation ont été identifiés comme des unités d'analyse dans la littérature (Sun et Anderson, 2010). Toutefois, ces auteurs soulignent que, «plutôt que de mettre l'accent sur une seule unité d'analyse, il est important que l'apprentissage organisationnel considère le flot de l'apprentissage à travers l'ensemble des niveaux» (p. 135, traduction). Bien qu'en accord avec cette vision, nous considérons tout de même, pour les raisons évoquées précédemment, que l'unité d'analyse de notre étude demeure les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille.

4.4.2 L'échantillonnage et la source des données

4.4.2.1 La taille de l'échantillon

Selon Patton (2002), «*il n'y a pas de règles pour la taille de l'échantillon dans les enquêtes qualitatives*» (p. 244, traduction, emphase mise dans le texte d'origine). Selon cet auteur, ce sont des considérations telles que «ce que l'on veut trouver [...], comment les résultats seront utilisés, et quelles ressources (incluant le temps) nous disposons pour l'étude» (p. 244, traduction) qui doivent déterminer la taille de l'échantillon. Patton (2002) cite également Lincoln et Guba (1985) qui utilisent la notion de «saturation» (p. 202) pour déterminer la taille de l'échantillon, à savoir le fait que l'échantillonnage prend fin lorsqu'aucune information supplémentaire n'est obtenue en interrogeant d'autres personnes. Toutefois, comme le fait remarquer Patton (2002), cette façon de faire peut poser des problèmes pratiques tels que «comment négocier un budget d'évaluation ou obtenir l'approbation du devis de recherche d'un comité de thèse si vous n'avez pas une idée de la taille de l'échantillon» (p. 246, traduction). La solution pour Patton (2002) réside alors dans:

[...] le jugement et la négociation. Je recommande que les cadres d'échantillonnage qualitatifs spécifient un *échantillon minimal* basé sur une couverture attendue raisonnable du phénomène compte tenu de l'objectif de l'étude et des intérêts des parties prenantes. [...] Ainsi, au début, pour des raisons de planification et de budget, on peut spécifier un échantillon de taille minimale attendue, et justifier ce minimum [...] (p. 246, emphase mise dans le texte d'origine, traduction).

En nous basant sur ces considérations, mais également sur ce qui a été fait dans les études précédentes et similaires à la nôtre (par exemple, Durocher et al., 2016), nous avons déterminé un *échantillon minimal* de 30 entrevues. Finalement, nous avons effectué 34 entrevues, soit quatre entrevues de plus que notre *échantillon minimal*. Notons également que, pour deux cabinets, nous avons interrogé deux personnes au

cours de la même entrevue. Dans le premier cas, il s'agissait d'un associé⁵³ en certification et du directeur du contrôle de la qualité du cabinet. Dans le deuxième cas, il s'agissait de deux associés en certification, un associé fondateur du cabinet, et un associé plus jeune n'ayant pas été présent au début des changements. Enfin, pour un troisième cabinet, nous avons été amenée à compléter une partie de l'entrevue avec une deuxième personne du cabinet. En effet, lors de l'entrevue initiale, notre répondant nous a recommandée à l'un de ses collègues pour certaines de nos questions auxquelles il n'était pas en mesure de répondre. Nous avons alors procédé, par la suite, à l'entrevue avec cette personne pour compléter notre collecte d'informations au sein de ce cabinet. Ainsi, pour un total de 33 cabinets participants, nous avons interrogé 36 professionnels dans le cadre de 34 entrevues. Par ailleurs, comme suggéré par Lincoln et Guba (1985), pour nous assurer d'avoir atteint le point de saturation dans nos entrevues, nous avons réécouté celles-ci dès qu'elles avaient été effectuées, et ce, tout au long de la période pendant laquelle les entrevues se sont déroulées.

À titre informatif, Hecimovic et Martinov-Bennie (2011), dans une enquête qualitative par entrevues auprès de cabinets comptables de grande taille, de taille intermédiaire et de petite taille, avaient sélectionné 15 cabinets pour un total de 18 entrevues⁵⁴, alors que Couleau-Dupont (2011) a effectué 31 entretiens semi-directifs en entreprise et Durocher et al. (2016) en ont effectué 25 pour un total de 30 participants. Nous considérons donc que notre échantillon de 34 entrevues avec 36 répondants est cohérent avec ce que l'on trouve dans la littérature.

Dans la section qui suit, nous allons discuter de la stratégie d'échantillonnage que nous avons adoptée pour cette recherche.

⁵³ Dans un souci de protection de l'anonymat de nos répondants, dans tout le reste du document, nous utiliserons exclusivement le genre masculin même si certains de nos répondants sont de genre féminin.

⁵⁴ Les quatre Big Four, plus six cabinets de taille intermédiaire et cinq cabinets de petite taille.

4.4.2.2 La stratégie d'échantillonnage

Patton (2002) décrit l'échantillon des études qualitatives comme un échantillon «orienté» (*purposeful*) (p. 230, traduction) et Miles et Huberman (2003, p. 58) justifient ce choix d'échantillon «orienté» comme suit: «en partie parce que la définition initiale de l'univers à étudier est plus limitée [...] et en partie parce que les processus sociaux possèdent une logique et une cohérence qui sont généralement réduites en poussière et inutilisables en cas d'échantillonnage aléatoire d'évènements». De plus, les auteurs ajoutent que souvent ces échantillons ne sont pas pré-spécifiés, car ils peuvent évoluer au fur et à mesure de ce que le chercheur trouve. Les échantillons de type «orienté» permettent également une analyse plus en profondeur du phénomène (Miles et Huberman, 2003).

Patton (2002) a identifié 16 méthodes d'échantillonnage pour sélectionner des cas et chacune de ces stratégies répond à un objectif particulier. Par ailleurs, Miles et Huberman (2003) soulignent que ce doit être le cadre conceptuel et la question de recherche qui définissent avant tout l'échantillonnage. Dans le cadre de notre recherche, nous cherchons à déterminer comment les changements en certification depuis le début des années 2000 ont été intégrés dans les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille et, pour cela, nous nous appuyons sur la perspective de l'apprentissage organisationnel. Ainsi, notre échantillon doit nous permettre de comprendre comment des changements de normes ont été intégrés dans des processus identifiés au préalable (lors de notre étude exploratoire), et ce, en regard de concepts théoriques bien établis. Ce faisant, nous considérons que la stratégie d'échantillonnage qui s'applique à notre recherche est de type «représentativité théorique» (Miles et Huberman, 2003, p. 60) à savoir, choisir des organisations «sur la base de leur [...] représentation d'un important construit théorique» (Patton, 2002, p. 238, traduction). Nous cherchons ainsi à examiner un

construit théorique par le biais de plusieurs cabinets comptables ayant eu à intégrer depuis le début des années 2000 différents changements de normes en certification.

De plus, comme avancé par Patton (2002), il est possible que certaines des méthodologies proposées se chevauchent. Ainsi, nous avons utilisé également des éléments d'autres stratégies, telles que la «stratification» (Patton, 2002, p. 240, traduction). En effet, puisque dans notre question de recherche nous mentionnons explicitement les cabinets de petite et de moyenne taille, et que nous suggérons ainsi qu'il puisse exister des différences selon la taille, celle-ci fait partie des critères de sélection dont nous avons tenu compte lors de l'élaboration de notre échantillon. Ainsi, notre échantillon répond aussi à une logique de «stratification».

4.4.2.3 Les critères de sélection de l'échantillon

Notre échantillon étant de nature «orientée» (Patton, 2002, p. 230, traduction), nous avons établi des critères spécifiques de sélection afin de nous assurer de pouvoir répondre à notre question de recherche.

4.4.2.3.1 La taille du cabinet

Description du critère

Le premier critère auquel nous avons porté une attention est celui de la taille du cabinet. En effet, comme nous le rappelions précédemment, notre question de recherche ne porte pas sur l'ensemble des cabinets comptables, mais sur les cabinets de petite et de moyenne taille. Avant d'aller plus avant, nous devons définir ce groupe et ses composantes, car si la définition de ce qu'est un cabinet appartenant au groupe

des Big Four⁵⁵ est très claire, il en est autrement pour les autres cabinets. Il serait réducteur de penser que ce groupe est homogène et constitué d'organisations similaires. D'ailleurs, les études, de plus en plus nombreuses sur une nouvelle catégorie de cabinets soit le deuxième tiers⁵⁶ (Boone et al., 2010; Cassell et al., 2013; Hogan et Martin, 2009; Sundgren et Svanström, 2013), nous laissent croire qu'effectivement le marché de l'audit n'est plus uniquement divisé entre les Big Four et les autres cabinets. Toutefois, à notre connaissance, il n'existe pas de définition formelle de ce qui compose les cabinets autres que les Big Four. Afin de dresser un portrait le plus juste possible de ce groupe, nous avons, d'une part, analysé comment la classification s'effectuait dans la littérature récente et, d'autre part, nous nous sommes appuyée sur la classification effectuée par le CCRC.

Tout d'abord, dans la littérature, il semble émerger deux catégories de cabinets autres que les Big Four, soit les cabinets appelés dans les études «cabinets de deuxième tiers ou cabinets nationaux», et les autres souvent qualifiés de «cabinets locaux». Ainsi, Boone et al. (2010) se sont basés sur la part de marché en termes de revenus provenant des clients des différents cabinets comptables aux États-Unis pour déterminer la taille et l'importance du cabinet. Après cette analyse, ils ont établi les trois groupes suivants pour leur étude: les Big Four, le deuxième tiers et le reste. Le groupe du deuxième tiers est constitué de deux cabinets, soit Grant Thornton et BDO Siedman, car les cabinets venant après, soit Crowe Chizek et McGladrey Pullan, détiennent une part de marché très inférieure à celle des cabinets du deuxième tiers. Cette classification se retrouve également dans l'étude de Sundgren et Svanström (2013), lesquels ont identifié trois groupes basés sur la part des cabinets dans le marché de l'audit suédois: les Big Four, Grant Thornton et BDO, et le reste, qu'ils

⁵⁵ Les Big Four comprennent les quatre grands cabinets internationaux que sont Deloitte et Touche, Ernst & Young, KPMG et PricewaterhouseCoopers.

⁵⁶ Traduction de *Second Tier*.

qualifient de «*non-Top 6*». Cassell et al. (2013) ont utilisé une méthodologie quelque peu différente, mais qui mène à des groupes très similaires, puisqu'ils se sont basés non pas sur la part de marché en termes de revenus, mais en termes de nombre de clients. Au final, le groupe du deuxième tiers de Cassell et al. (2013) se compose de Grant Thornton, BDO Siedman et McGladrey Pullan. L'étude de Hecimonic et Martinov-Bennie (2011), portant sur le marché australien, utilise une définition légèrement différente, et ne se base pas sur la répartition du marché de l'audit, mais davantage sur «la présence [ou non] d'affiliations au niveau national et international et [l'utilisation] de pratiques de contrôle de la qualité ou de méthodologies communes» (p. 185, traduction). Les cabinets ayant de telles affiliations sont qualifiés de «moyens cabinets» et les autres de «petits cabinets».

En regardant maintenant la façon de classer les cabinets du CCRC, nous arrivons également à différents sous-groupes composant la catégorie des «*non Big Four*». En effet, cet organisme effectue une classification en fonction du nombre de clients du cabinet qui sont des émetteurs assujettis (CCRC, 2013), ce qui donne lieu à trois groupes qui sont: les Big Four⁵⁷, les cabinets nationaux et régionaux inspectés annuellement⁵⁸ et les autres cabinets⁵⁹. Il est à noter que l'ensemble des deux premiers groupes de cabinets dessert des clients représentant plus de 99,5% de la capitalisation boursière au Canada (CCRC, 2013).

À la lecture de ce qui précède, il apparaît clair que la classification des «*non Big Four*» n'est pas unanime. Toutefois, en nous basant sur l'analyse précédente et notre compréhension du marché de l'audit canadien, nous avons établi les trois sous-

⁵⁷ Ces cabinets sont inspectés annuellement.

⁵⁸ Ces cabinets sont au nombre de 10 et réalisent l'audit d'états financiers de plus de 100 émetteurs assujettis.

⁵⁹ Ces cabinets réalisent l'audit d'états financiers de moins de 100 émetteurs assujettis et sont inspectés à une fréquence de «deux ou trois ans, selon le nombre de leurs clients d'audit qui sont des émetteurs assujettis» (CCRC, 2013, p. 28).

catégories préliminaires suivantes parmi les cabinets autres que les Big Four : les praticiens seuls, les cabinets de petite taille et les cabinets de moyenne taille. La première catégorie, soit les praticiens seuls⁶⁰, ne se retrouve pas de façon spécifique dans la littérature, mais elle est mentionnée dans les normes de certification (notamment dans la NCCQ-1). Par praticien seul, nous entendons un cabinet dans lequel il n'y a qu'un seul associé ayant le pouvoir de signer les rapports produits. Toutefois, il peut s'entourer de techniciens ou de professionnels pour effectuer les missions de certification, mais ces derniers ne sont pas habilités à signer le rapport à la place de l'associé. Nous avons choisi de faire de ce type de cabinet une catégorie à part, car, au Québec, ils sont relativement nombreux, bien qu'il n'existe pas de statistiques officielles à notre connaissance, et leur structure organisationnelle diffère de celle des autres cabinets comptables. En effet, puisqu'il n'y a qu'un seul praticien ayant le pouvoir de signer les rapports émis, certaines des normes que nous abordons dans cette recherche peuvent avoir des impacts différents dans ce type de cabinet. À titre d'exemple, citons la NCCQ-1.A50 qui mentionne ce qui suit, à l'égard des personnes habilitées à faire le contrôle de la qualité:

Dans le cas de cabinets comptant peu d'associés, il ne sera peut-être pas faisable en pratique que l'associé responsable de la mission n'intervienne pas dans le choix du responsable du contrôle qualité de la mission. Des personnes externes qualifiées peuvent être engagées lorsque des professionnels exerçant à titre individuel ou des petits cabinets identifient des missions pour lesquelles une revue de contrôle qualité s'avère nécessaire. Certains professionnels exerçant à titre individuel ou certains petits cabinets peuvent aussi souhaiter utiliser les services d'autres cabinets pour faciliter la revue de contrôle qualité de leurs missions.

Pour ce qui est des deux autres catégories (cabinets de moyenne taille et cabinets de petite taille), nous avons utilisé une approche similaire à celle de Boone et al. (2010) et Sundgren et Svanström (2013). En effet, le journal *The Bottom Line* présentait,

⁶⁰ La NCCQ-1 nomme ce type de cabinet «des professionnels exerçant à titre individuel» sans toutefois définir le terme plus précisément.

dans son numéro d'avril 2014, une classification des 30 premiers cabinets comptables au Canada. Cette classification a été effectuée en fonction des revenus générés par ces cabinets. En analysant cette liste, nous avons constaté qu'il existait une coupure très nette entre les Big Four et le seul cabinet venant immédiatement après, soit Grant Thornton Canada (voir le tableau 4.1 reproduit ci-après), mais que, plus encore, il y avait une autre coupure très importante entre les sept premiers cabinets et les suivants en termes de revenus. Pour cette raison, nous considérons que les Big Four, ainsi que Grant Thornton Canada, MNP LLP et BDO Canada LLP font partie des grands cabinets, un peu à l'image du groupe des «*Top 6*» de Sundgren et Svanström (2013) qui, rappelons-le, comprenait les Big Four, Grant Thornton et BDO. Le groupe des sept plus grands cabinets au Canada ne fait donc pas partie de notre étude puisque nous souhaitons, tel que déjà mentionné, nous attarder aux cabinets de petite et de moyenne taille.

Tableau 4.1

Extrait du classement des 30 cabinets comptables les plus importants au Canada

Position selon les revenus	Nom du cabinet	Revenus 2013 (en milliers de dollars)	Nombre d'associés (+/-)
1	Deloitte LLP	1 776 000 \$	865 (+2)
2	PricewaterhouseCoopers LLP	1 211 200 \$	513 (-18)
3	KPMG LLP	1 203 102 \$	696 (+35)
4	Ernst & Young LLP	968 000 \$	358 (+17)
5	Grant Thornton Canada	582 000 \$	404 (-5)
6	MNP LLP	487 000 \$	357 (+28)
7	BDO Canada LLP	465 000 \$	392 (+9)
8	Collins Barrow	177 570 \$	207 (+24)
9	Richter	80 289 \$	58 (+10)
10	Mallette	63 982 \$	66 (+7)
11	Schwartz Levitsky Feldman	38 000 \$	46 (-2)

(Tiré de: The Bottom Line, 2014, p. 13-14)

Par ailleurs, parmi les 23 autres cabinets canadiens du classement, nous retrouvons six cabinets québécois ayant des revenus allant de 13 millions de dollars à 80 millions de dollars⁶¹. Ce sont ces cabinets qui forment notre groupe préliminaire des cabinets

⁶¹ Ces six cabinets sont par ordre décroissant: Richter, Mallette, Schwartz Levitsky Feldman LLP, PSB Boisjoli LLP, Demers Beaulne et Lemieux Nolet (The Bottom Line, 2014).

de moyenne taille, alors que les autres cabinets, exception faite des praticiens seuls, forment le groupe des cabinets de petite taille.

Pour résumer, à des fins d'échantillonnage, nous avons trois groupes préliminaires, soit des praticiens seuls, des cabinets de petite taille et des cabinets de moyenne taille. Notons toutefois que, lors de l'analyse de nos résultats (chapitre V), nous avons établi des sous-catégories ou des regroupements autres, selon ce que le terrain nous a suggéré.

Ainsi, en termes d'échantillonnage, nous avons porté une attention particulière à la taille des cabinets au moment de la sélection afin de nous assurer d'avoir des représentants de nos trois groupes préliminaires. Il est à noter également que le groupe des petits cabinets étant constitué de cabinets ayant au minimum deux associés et pouvant aller jusqu'à plus de 20 associés, nous nous sommes assurée d'avoir une certaine diversité en termes de nombre d'associés au sein de ce groupe.

Sélection selon le critère de taille

De façon générale pour effectuer la sélection de nos cabinets, à l'instar de Gendron et Spira (2010), nous avons utilisé en premier lieu nos connaissances pour entrer en contact avec des cabinets répondant à nos critères de sélection. En effet, en raison de notre expérience passée et de nos relations professionnelles, nous avons eu accès à un certain nombre de cabinets du Québec, qui était toutefois insuffisant pour atteindre notre objectif. C'est pourquoi, nous avons complété notre identification de cabinets en ayant recours à plusieurs outils qui étaient à notre disposition. Le premier d'entre eux est la liste des cabinets maîtres de stage en certification dans lesquels les candidats à la profession peuvent effectuer un stage reconnu par l'OCPAQ. Cette liste est disponible sur le site web de l'OCPAQ et est classée par régions. Elle présente l'avantage de nous permettre d'avoir la certitude que les cabinets qui y sont inscrits effectuent des missions d'audit. En effet, pour être accrédité maître de stage en

certification, le cabinet doit être en mesure de démontrer qu'il a la capacité de fournir à ses stagiaires un nombre d'heures suffisant dans des missions d'audit afin que ceux-ci rencontrent les exigences⁶² de l'Ordre. Le deuxième outil disponible est le «répertoire des cabinets de CPA», mis à la disposition du public par CPA Canada, qui permet de trouver un cabinet soit selon sa taille (nombre d'employés), sa localisation, ou le type de services offerts. Ainsi, nous avons eu accès au type de missions effectuées et, de plus, certains des cabinets ont inclus dans leur description le nombre d'associés. Toutefois, seuls les cabinets inscrits sont listés dans ce répertoire, ce qui signifie que la liste n'est peut-être pas exhaustive. Mais, compte tenu du type de sélection orienté que nous avons effectué, cela était moins problématique. En dernier lieu, pour le groupe des régions éloignées (voir section 4.4.2.3.4), nous avons dû recourir aux Pages Jaunes pour trouver des cabinets et des associés prêts à participer à notre étude.

En ce qui a trait à la sélection des cabinets selon leur taille, nous avons procédé de la façon suivante. Pour le groupe des cabinets de moyenne taille, nous avons utilisé la liste fournie par The Bottom Line (2014). Pour le groupe des praticiens seuls, nous avons eu accès par nos contacts à un certain nombre de cabinets répondant à ce critère. Toutefois, pour compléter notre échantillon, nous avons également utilisé la liste des cabinets maîtres de stage de l'OCPAQ. L'identification des praticiens seuls sur cette liste a été possible grâce à leur raison sociale qui, très souvent, est constituée de leur nom suivi de la mention CPA. Lorsqu'il y a plus d'un associé, la raison sociale contient le nom de ces associés, ou encore la mention «et associés». Ainsi, nous sommes entrée en contact avec ces cabinets pour solliciter une entrevue.

⁶² Il est à noter que, durant son stage, d'une durée de 24 mois au Québec, le candidat à l'exercice de la profession doit effectuer un minimum de 625 heures en audit, obligeant ainsi le cabinet qui l'accueille à avoir un nombre suffisant d'heures en audit à lui offrir.

Pour le groupe des cabinets de petite taille, nous avons procédé de la même façon, et en ayant également recours aux Pages Jaunes et au répertoire des cabinets de CPA. Toutefois, pour nous assurer d'une certaine diversité en termes de nombre d'associés au sein de ce groupe, nous avons consulté les sites Internet des cabinets ciblés. Ainsi, nous avons pu déterminer le nombre d'associés du cabinet avant d'effectuer le contact. Dans de rares cas, le cabinet n'avait pas de site Internet ne nous permettant pas de savoir à l'avance le nombre d'associés. Toutefois, comme il s'agissait des derniers cabinets à être sélectionnés dans notre échantillon, la diversité était déjà présente et cet élément était donc moins problématique.

La répartition de notre échantillon en fonction de nos trois groupes est présentée au tableau 4.2 ci-dessous.

Tableau 4.2

Répartition des cabinets par taille

Taille	Nombre de cabinets
Praticiens seuls	6
Cabinets de petite taille	23
Cabinets de moyenne taille	4
Total	33

4.4.2.3.2 La nature des missions

Le second critère auquel nous avons porté une attention toute particulière est le type de missions effectuées par le cabinet. En effet, puisque nous nous attardons à comprendre comment les changements en certification des années 2000 ont été intégrés dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille, il est nécessaire que ces cabinets effectuent des missions de certification. Certains cabinets, notamment de très petite taille (praticiens seuls), n'effectuent parfois que des missions de compilation ou encore fournissent des conseils de gestion ou en fiscalité sans effectuer de certification. Ce faisant, ils ne sont pas soumis aux changements de normes auxquels nous portons une attention dans cette recherche. Il n'était donc pas pertinent de les sélectionner dans notre échantillon.

Pour nous assurer de sélectionner des cabinets effectuant des missions d'audit, nous avons procédé de plusieurs façons. Tout d'abord, comme expliqué précédemment, les cabinets inscrits sur la liste des cabinets maîtres de stage de l'OCPAQ doivent obligatoirement effectuer un minimum de missions d'audit pour être accrédités maître de stage. En sélectionnant des cabinets à l'aide de cette liste, nous avons donc la certitude qu'ils effectuent de telles missions. Ensuite, pour certains cabinets, de très petite taille, soit nous ayant été référés, soit ayant été trouvés dans les Pages Jaunes, nous avons consulté leur site Internet pour identifier le type de services offerts. Nous avons ainsi validé qu'ils offraient bien des services de certification, y compris des missions d'audit. Par la suite, pour ces mêmes cabinets, ainsi que pour ceux n'ayant pas de site Internet, nous avons confirmé ce fait avec notre interlocuteur lors de notre premier contact téléphonique. Dans un des cas, l'associé nous a mentionné ne faire que des audits particuliers, toutefois nous avons choisi de retenir ce cabinet dans

notre échantillon, car il est soumis aux mêmes règles que les autres cabinets en matière de certification⁶³.

4.4.2.3.3 La date de constitution du cabinet

Le troisième critère qui nous est apparu important est la date d'entrée en activité du cabinet, car certains des changements que nous souhaitons analyser remontent à 2004. Les cabinets devaient donc avoir une existence de plus de dix ans au moment où la sélection de l'échantillon a eu lieu, soit à l'automne 2014.

Pour valider ce critère, dans les cas où nous n'avions pas l'information préalablement, nous avons regardé la date de fondation du cabinet sur le site Internet de celui-ci. L'information a également été validée lors du premier entretien téléphonique, plus particulièrement lorsqu'il n'y avait pas de site Internet. Dans un seul cas, après cet entretien téléphonique, nous avons dû rejeter de notre échantillon un cabinet dont la constitution datait de 2008.

4.4.2.3.4 La région géographique du cabinet

Le quatrième critère que nous avons établi est celui de la région géographique dans laquelle le cabinet opère. Notre étude porte sur les cabinets comptables au Québec. Ainsi, il nous est apparu nécessaire, afin que l'étude soit représentative de l'ensemble du territoire, de sélectionner les cabinets, non pas uniquement dans la grande région de Montréal, mais également partout à travers la province. Pour ce faire, nous avons

⁶³ Notons que ce cabinet est soumis aux règles d'indépendance, à la norme générale de contrôle de la qualité, à la nouvelle approche d'audit et aux NCA. En cela, il répond à nos critères.

identifié cinq régions à l'intérieur desquelles nous avons sélectionné un ou plusieurs cabinets. La détermination de ces régions s'est faite dans un premier temps en consultant la liste des regroupements régionaux de l'OCPAQ⁶⁴ qui sont au nombre de 12, soit Abitibi-Témiscamingue, Chaudière-Appalaches, Est du Québec, Estrie, Lanaudière, Laval-Laurentides, Mauricie-Centre du Québec, Montérégie, Montréal, Outaouais, Québec, Saguenay-Lac-Saint-Jean. Par la suite, nous avons effectué des regroupements en fonction de certaines caractéristiques. Ainsi, nous avons établi le groupe des régions éloignées qui regroupe l'Abitibi-Témiscamingue, le Saguenay-Lac-Saint-Jean et l'Est du Québec (Régions éloignées). Ensuite, nous avons établi un ensemble dont la caractéristique principale est le fait de se situer à proximité d'un grand centre urbain sans toutefois faire partie de ce centre urbain, il s'agit de la Mauricie-Centre du Québec et de l'Estrie (Proximité des centres urbains). Puis, nous avons les grands centres et leurs environs proches, soit Québec et Chaudière-Appalaches (Québec), l'Outaouais, et enfin, Montréal et ses banlieues, soit Lanaudière, Laval-Laurentides et Montérégie (Montréal).

Afin de nous assurer une répartition géographique la plus représentative possible, nous avons déterminé un nombre d'entrevues par région en nous basant sur les informations fournies par la liste des cabinets maîtres de stage en certification de l'OCPAQ. Nous avons regroupé les cabinets maîtres de stage en fonction de nos cinq groupes régionaux, et nous avons compilé le nombre de cabinets par région. Par la suite, sur la base d'un nombre minimal d'entrevues de 30, nous avons établi au prorata le nombre d'entrevues requises dans chaque région selon cette répartition. Toutefois, ce prorata nous a servi de balise afin de nous assurer d'une certaine cohérence, sans toutefois nous limiter uniquement à ces chiffres. Cette façon de procéder contient donc des limites dont nous sommes consciente.

⁶⁴ Les regroupements régionaux des CPA ont comme objectif d'«assurer le rayonnement de la profession de CPA et contribuent à renforcer le sentiment d'appartenance» (OCPAQ, 2014b).

Par la suite, la sélection des cabinets appartenant à ces groupes régionaux s'est principalement faite à partir de la liste des cabinets maîtres de stage de l'OCPAQ. Nous avons également eu recours à nos contacts professionnels ainsi qu'aux Pages Jaunes, tel que mentionné précédemment. La répartition des entrevues par région est présentée dans le tableau 4.3 ci-après.

Tableau 4.3

Répartition des entrevues par ensembles régionaux

Ensembles régionaux	Nombre d'entrevues réalisées
Régions éloignées	5
Proximité des centres urbains	5
Québec	3
Outaouais	3
Montréal	18
Total	34⁶⁵

4.4.2.3.5 L'affiliation du cabinet

Le cinquième critère de sélection retenu est celui de l'affiliation du cabinet. En effet, certains cabinets comptables sont affiliés à des réseaux dont un des buts est la mise en commun de ressources ou encore la possibilité d'avoir accès à des marchés internationaux. Par ailleurs, rappelons que, dans notre cadre conceptuel, nous avons la dimension *inter-organisation*, ajoutée par Jones et Macpherson (2006), qui peut

⁶⁵ À noter que ces 34 entrevues correspondent à 33 cabinets participants puisque, pour un des cabinets, nous avons effectué deux entrevues distinctes (Montréal).

englober cette notion de réseau. The Bottom Line (2014) a effectué une classification des grands réseaux auxquels des cabinets comptables canadiens sont affiliés. Le tableau 4.4 ci-après reprend cette classification.

Au Québec, notons aussi le groupe Groupe Servicas auquel sont affiliés 58 cabinets de petite et de moyenne taille situés dans les régions de Montréal, Laval, Laurentides, Montérégie, Lanaudière, Outaouais et Québec (Groupe Servicas, 2015)⁶⁶. Nous avons donc sélectionné plusieurs cabinets appartenant à certains réseaux en raison de la dimension *inter-organisation* de notre cadre conceptuel, mais également d'informations recueillies lors de notre étude exploratoire (voir la section 4.3). En effet, nous avons interrogé un associé d'un cabinet affilié à un des réseaux présentés au tableau 4.4 et celui-ci nous avait mentionné le rôle particulier que ce réseau avait eu quant à l'identification des nouveautés et aussi à l'interprétation des nouvelles normes. Nous avons donc jugé pertinent d'inclure dans notre échantillon des cabinets ayant de telles affiliations.

Pour ce faire, lorsque nous avons consulté les sites Internet des cabinets que nous souhaitions inclure dans notre échantillon, nous avons regardé s'ils mentionnaient être affiliés à un réseau. Dans la plupart des cas, l'affiliation est présentée sur la page d'accueil du site web. À l'aide de cette information, nous avons pu sélectionner quelques cabinets appartenant à un réseau. Également, il s'est avéré que certains des cabinets de notre échantillon, pour lesquels l'information n'était pas disponible sur leur site Internet, soient affiliés à un réseau. Rappelons toutefois que, ce type d'affiliation n'étant pas obligatoire pour exercer l'expertise comptable, tous les cabinets de notre échantillon ne devaient pas présenter de telles affiliations. Ainsi, sur un total de 33 cabinets, neuf⁶⁷ sont affiliés à un réseau de professionnels comptables.

⁶⁶ <http://www.servicas.com/nos-membres.php?region=8>, consulté le 10 mars 2015.

⁶⁷ De ces neuf, trois sont des cabinets de taille moyenne et six sont des cabinets de petite taille.

Tableau 4.4Classement des réseaux de cabinets comptables au Canada⁶⁸

Position selon les revenus	Nom du réseau	Revenus 2013 (en milliers de dollars)
1	DFK Canada Inc.	146 064 \$
2	PKF North America	127 039 \$
3	Crowe Horwath International	88 709 \$
4	BHD Association	83 083 \$
5	BKR International	63 000 \$
6	Nexia Canada	55 000 \$
7	PrimeGlobal	54 093 \$
8	EPR Canada Group Inc.	44 292 \$
9	Porter Hetu International	33 900 \$
10	Moore Stephens International	26 431 \$
11	The AC Group	26 286 \$

(Tiré de: The Bottom Line, 2014, p. 16)

4.4.2.3.6 Le répondant au sein du cabinet

Un dernier élément important pour la collecte de nos données est de déterminer *avec qui* faire nos entrevues au sein des cabinets sélectionnés.

⁶⁸ Le Groupe Servicas ne fait pas partie du classement de The Bottom Line (2014).

Le choix des répondants est extrêmement important dans le cadre d'une étude terrain telle que la nôtre puisque l'analyse des données s'effectue à partir des informations recueillies auprès de ceux-ci. Dans le cadre de notre recherche, le répondant devait, lui aussi, répondre à un certain nombre de critères pour nous permettre de nous assurer d'avoir les réponses les plus pertinentes possibles au regard de notre objectif de recherche.

Tout d'abord, le répondant devait avoir été présent au moment de l'implantation des normes à l'étude. Donc, il se devait d'avoir au minimum une dizaine d'années d'expérience professionnelle en certification. Par ailleurs, pour que nous puissions saisir les mécanismes d'apprentissage organisationnel, il fallait qu'il ait été impliqué dans les processus à l'étude, et/ou joué un rôle actif dans l'intégration des nouvelles normes en certification. La relative homogénéité de la structure organisationnelle des cabinets comptables⁶⁹ nous permet de dire que, généralement, ce sont les associés et les directeurs qui vont jouer ce rôle au sein des cabinets. Toutefois, en raison du premier élément mentionné, à savoir avoir été présent au moment de la mise en place des changements, nous avons pensé que le choix du directeur comme répondant risquerait de ne pas répondre à nos attentes par manque d'ancienneté. Par contre, les associés nous apparaissaient répondre à nos attentes pour différentes raisons. En effet, c'est aux associés que revient la tâche de signer le rapport accompagnant les états financiers ce qui, par le fait même, les rend imputables et responsables professionnellement du rapport d'audit. Par ailleurs, selon les normes:

L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité:

- a) de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables;

⁶⁹ Le CCRC (2012) mentionne une structure pyramidale ayant à son sommet l'associé et en dessous des employés de différents niveaux qui constituent l'équipe de mission.

- b) du caractère approprié du rapport d'audit délivré, compte tenu des circonstances (NCCQ-1.15).

Il est donc plausible de présumer que les associés sont les premiers à être impliqués dans les changements de normes professionnelles. De plus, ces praticiens, en tant qu'associés, sont aussi les gestionnaires responsables de la mise en place des processus organisationnels du cabinet. Crossan et Bedrow (2003) mentionnent qu'au départ, ils avaient eu l'intention d'interroger, en plus des gestionnaires seniors, des gestionnaires de niveaux inférieurs, mais qu'ils se sont aperçus au cours de leur étude que «le processus d'apprentissage entourant les questions de renouvellement stratégique était très limité et ne touchait que les positions les plus élevées de l'organisation» (p. 1094, traduction). Bien que notre sujet ne touche pas directement le renouvellement stratégique, certaines des décisions entourant les changements de normes peuvent avoir une dimension stratégique, comme par exemple le choix de faire ou de ne pas faire des missions d'audit. Rappelons à ce sujet qu'un des constats de Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) était la crainte que les plus petits cabinets se détournent de l'audit au profit d'autres missions en raison du poids de la réglementation. Ces craintes ont été appuyées par les résultats de l'étude de Durocher et al. (2016) qui suggèrent une fragmentation au sein de la profession comptable. Pour toutes ces raisons, nous avons, en très grande majorité, interrogé des associés au sein des cabinets participants.

Par ailleurs, de nombreux cabinets, autres que les praticiens seuls, ont parmi leurs membres des responsables du contrôle de la qualité ou désignent des associés dont le rôle est d'assurer le contrôle de la qualité des missions effectuées. En plus d'effectuer la revue de qualité des dossiers dans lesquels ils ne prennent pas part, ces personnes ont aussi souvent comme rôle le suivi des normes professionnelles. Ainsi, dans la mesure du possible, nous avons sélectionné les associés ayant des fonctions de contrôle de la qualité ou bien étant davantage impliqués dans la mise en place des normes professionnelles. Là aussi, une grande proportion des associés interrogés

portait également le chapeau de responsable du contrôle de la qualité (11) ou d'associé responsable de la pratique professionnelle⁷⁰. Le commentaire du CCRC (2010) concernant la venue des NCA nous a confortée dans le choix de ces personnes à titre de répondants. En effet, le CCRC (2010) soulignait que les nouvelles normes devraient nécessiter de la part des associés et des responsables du contrôle de la qualité une plus grande implication dans les audits.

Nous avons également interrogé, dans de rares cas⁷¹, non pas des associés, mais des directeurs faisant partie du service de la pratique professionnelle du cabinet. Bien que ces répondants ne soient pas des associés, nous avons jugé pertinent de les interroger, car, à titre de directeurs au sein du service de la pratique professionnelle, ils ont été au cœur des changements dans l'organisation et de l'implantation des nouvelles normes.

Le choix de nos répondants est également conforme à ce qui a été fait dans d'autres études. En effet, Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) ont majoritairement interrogé des associés, et quelques directeurs, tout comme Durocher et al. (2016) qui ont également interrogé des associés responsables du contrôle de la qualité. Par ailleurs, Prat dit Hauret et Husser (2006) mentionnent que ce sont «les associés qui sont au centre de l'introduction des IFRS» (p. 9) démontrant ainsi la place qu'ils ont pu occuper dans le processus lié à la mise en place d'un nouveau référentiel comptable pour les entreprises.

Nous nous sommes assurée du rôle de l'associé, ainsi que de sa présence dans le cabinet au moment des changements de normes à l'étude, lors du premier contact qui s'est effectué par téléphone. Étant donné que «le choix des répondants [...] est poussé

⁷⁰ Notons que certains cabinets regroupent l'ensemble des éléments touchant au contrôle de la qualité, à la mise à jour des normes, à la production de matériel, à la formation, ou autre élément touchant les normes professionnelles, sous le terme de «pratique professionnelle».

⁷¹ Trois de nos répondants n'étaient pas des associés, mais des directeurs et/ou responsables du contrôle de la qualité. Par ailleurs, dans un des cas, l'entrevue avec le directeur a été complétée, pour certains aspects du guide de l'entrevue, par une entrevue avec un associé du cabinet.

par une question conceptuelle, il ne relève pas d'une recherche de «représentativité statistique» (Miles et Huberman, 2003, p. 62). Ce faisant si, lors de ce premier appel, il apparaissait qu'un autre associé du cabinet pouvait nous renseigner plus adéquatement sur le phénomène à l'étude, nous sommes entrée en contact avec cet autre répondant. Crossan et Bedrow (2003) ont utilisé une approche similaire en allant interroger des personnes dans l'organisation suggérées par leurs répondants initiaux. Ainsi, à plusieurs reprises, nous avons été dirigée par notre interlocuteur initial vers d'autres associés plus impliqués dans les changements de normes. Il en a été de même lorsque la personne contactée en premier n'avait pas été présente dans le cabinet au moment des changements de normes. Toutefois, notons que, dans ce cas de figure, dans deux cabinets, nous avons été avertie que l'associé n'avait rejoint le cabinet qu'en 2006-2007, soit deux ans après la mise en place des changements au code de déontologie, et un an après la mise en place de la NGC-CQ. Nous avons choisi de procéder à l'entrevue malgré tout avec ces cabinets en raison de leur grande connaissance du cabinet et de ses processus organisationnels. Notons, qu'ils ont été en mesure de répondre à la totalité de nos questions.

Nous allons aborder dans la section suivante comment s'est effectuée la collecte de données.

4.4.2.4 La collecte des données

Une fois notre échantillon établi, nous avons procédé à la collecte des données qui s'est effectuée par le biais d'entrevues. Comme le soulignent Miles et Huberman (2003, p. 72), «[...] le soin apporté à la conception de l'entretien peut faire la différence au niveau de la qualité des données et des analyses conduites». Nous allons donc expliquer comment les entrevues ont été menées afin d'obtenir des données de qualité.

Tant Patton (2002) que Miles et Huberman (2003) reconnaissent l'existence de trois niveaux d'«instrumentation» des entrevues en fonction des objectifs de recherche, allant de la discussion informelle à l'entrevue structurée en passant par les entrevues semi-dirigées avec guide. Une grande partie des études citées antérieurement soit parce qu'elles utilisaient le cadre conceptuel de Crossan et al. (1999) (Crossan et Bedrow, 2003; Zietsma et al., 2002), soit parce qu'elles analysaient les changements de normes professionnelles (Couleau-Dupont, 2011; Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Durocher et al., 2016; Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011) ont utilisé des entrevues semi-dirigées pour faire la collecte en tout ou en partie de leurs données. Nous avons utilisé une approche combinée telle que définie par Patton (2002, p. 347), à savoir : «[...] combiner une approche avec guide avec un format structuré en formulant certaines questions clés de façon formelle telles qu'elles doivent être posées tout en laissant d'autres thèmes pouvant être explorés à la discrétion de l'intervieweur» (traduction). L'avantage de cette approche est qu'elle nous a permis d'avoir une certaine flexibilité au cours de l'entrevue, en nous permettant de saisir les occasions qui se sont présentées de pousser plus loin les sujets abordés. Par sa partie plus structurée, elle nous a aussi permis de maximiser l'utilisation du temps de l'entrevue et, par la suite, elle a facilité l'analyse des données (tel que l'a suggéré Patton, 2002). Par ailleurs, nous avons suivi la démarche proposée par Patton (2002) pour ce type d'entrevues, à savoir commencer l'entrevue par des questions rédigées à l'avance et finir l'entrevue avec des sujets moins structurés qui auraient pu surgir durant l'entrevue.

Pour mener à bien ces entrevues, nous avons donc élaboré des questions formelles et identifié certains thèmes pouvant être abordés à la fin de l'entrevue. Nous avons élaboré un guide d'entrevue qui est présenté à l'Annexe A. Ce guide a été utilisé pour les cinq premières entrevues. Après ces entrevues, nous avons apporté de légères modifications à notre guide d'entrevues qui est présenté dans sa version finale à l'Annexe B. Les modifications apportées par rapport à la version initiale sont en

caractères italiques et soulignées. Les questions que nous avons posées sont des questions ouvertes afin de permettre à l'individu d'exprimer sa perception des événements ainsi que de partager son expérience (Patton, 2002). Bien qu'il n'existe pas de modèle standard pour le déroulement des entrevues et la séquence des questions, Patton (2002) donne toutefois quelques recommandations que nous avons suivies. Parmi ces recommandations, notons le fait de ne pas commencer une entrevue par les questions démographiques, mais de les laisser à la fin de l'entrevue, sauf si certaines d'entre elles s'avèrent nécessaires pour le bon déroulement de l'entrevue. Comme nous l'illustrons à l'Annexe A, dès le début, après avoir traité des questions de confidentialité et avoir présenté l'objectif de notre étude, nous avons demandé la position occupée par le répondant au sein du cabinet afin de mieux comprendre sa place et son rôle dans l'organisation. Nous avons également remis au répondant une copie du tableau décrivant les changements de normes faisant l'objet de l'étude (voir section III des annexes A et B). Ainsi, nous nous assurons d'avoir une compréhension commune des changements à l'étude.

Ensuite, Patton (2002) suggère de commencer par des questions sur le présent pour ensuite poser des questions sur le passé et recommande également de positionner le répondant le plus rapidement possible dans un mode actif, ce que nous avons fait en le questionnant sur le processus du cabinet en matière d'identification des nouveautés en certification, soit une action présente. Pour déterminer les thèmes à aborder au cours de nos entretiens, nous nous sommes basée, d'une part, sur certains éléments provenant de la littérature (Crossan et Bedrow, 2003; DiMilia et Birdi, 2010; Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Tokar, 2005) et, d'autre part, sur les résultats des entrevues effectuées lors de notre étude exploratoire décrite précédemment (section 4.3).

Tel qu'illustré par notre guide d'entrevue, nos questions sont à la fois ouvertes et structurées. Certaines sous questions ont été ajoutées (souvent en fonction d'éléments

provenant de la littérature) pour clarifier les propos, le cas échéant. Par ailleurs, nous nous sommes assurée que les questions soient «neutres, uniques et claires» (Patton, 2002, p. 353, traduction). En effet, nous avons voulu éviter de poser des questions trop longues dans lesquelles plusieurs demandes sont faites (manque d'unicité) en raison de la difficulté d'analyse par la suite et de la confusion et/ou tension que cela peut procurer au répondant (Patton, 2002). Par le fait même, nos questions ont gagné également en clarté, élément auquel nous avons été sensible. Par ailleurs, compte tenu du fait que nos répondants avaient une formation similaire à la nôtre, la terminologie que nous avons utilisée était compréhensible tant du côté du répondant que de l'intervieweur limitant ainsi les risques d'incompréhension au moment de l'entrevue.

Enfin, le dernier élément auquel nous avons porté une attention particulière est la neutralité, soit le fait de ne pas porter de jugement tant sur la personne que sur les propos tenus par la personne et d'éviter des questions trop orientées. Pour cela, nous avons fait réviser notre guide d'entrevue. Cette révision a été effectuée par trois professeures d'université expérimentées afin de nous assurer, entre autres, de l'unicité, de la clarté et de la neutralité de nos questions, à l'instar de Hecimovic et Martinov-Bennie (2011). Rappelons également que, pour l'élaboration de ce guide d'entrevue, nous avons mené des entrevues exploratoires auprès de cabinets comptables tel que nous l'avons décrit à la section 4.3.

Nous avons enregistré les entrevues afin de limiter les biais d'interprétation (Couleau-Dupont, 2011), mais aussi de ne rien manquer de l'entrevue et de permettre de nous concentrer sur les réponses des personnes interrogées (Patton, 2002). Nous avons expliqué au répondant au début de l'entrevue que, s'il souhaitait à tout moment mettre fin à l'enregistrement, il pouvait le faire, voire l'interrompre pour une partie et le reprendre plus tard. Comme nous le verrons ultérieurement, ces éléments sont également consignés par écrit dans le formulaire d'information et de consentement (Annexe C). En sus de l'enregistrement, nous avons pris des notes pour nous aider à

reformuler certains propos durant l'entrevue et à localiser certains éléments lors de l'analyse de données (Patton, 2002). Nous avons également noté, à plusieurs reprises, que la prise de notes permettait à certains répondants de pousser plus loin leurs réponses. En effet, parfois le fait que l'intervieweur prenne des notes laissait un court laps de temps entre certaines questions, laps de temps dont à l'occasion le répondant profitait pour compléter son idée. Ainsi, cela nous a permis d'enrichir nos entrevues.

Par ailleurs, il est arrivé à plusieurs reprises, qu'une fois l'enregistrement terminé le répondant discute de notre projet, ou de certains autres éléments complémentaires. Nous avons ainsi obtenu un certain nombre d'informations supplémentaires, que nous avons immédiatement ajoutées à nos notes dès la fin de notre entrevue. Comme suggéré par Patton (2002), immédiatement après les entrevues, nous avons effectué un retour sur notre entretien afin de prendre des notes sur les éléments qui pouvaient être d'intérêt, soit pour les prochaines entrevues, soit pour notre analyse des données. C'est ainsi que nous avons légèrement modifié notre guide d'entrevue, comme expliqué précédemment, après les cinq premières entrevues.

Nous nous sommes assurée de la qualité de l'enregistrement au moment du transfert de celui-ci sur notre ordinateur et également sur une clé USB. Ce transfert s'est effectué dès notre retour à notre bureau, et parfois, même directement dans les locaux du répondant. Cela afin d'éviter toute perte de l'information. Comme mentionné précédemment, nous avons réécouté les entrevues, et dans plusieurs cas la réécoute s'est faite immédiatement après l'entrevue, nous permettant ainsi de mieux saisir l'ensemble des informations obtenues. Dans d'autres cas, il ne nous a pas été permis de faire cette réécoute immédiatement, elle a donc été effectuée quelques jours après l'entrevue. Rappelons ici que la collecte de données s'est principalement effectuée

sur une période de 16 semaines⁷². Donc, le laps de temps entre chaque entrevue et chaque réécoute n'a jamais été très long. La durée des entrevues varie entre 38 et 98 minutes, avec une durée moyenne d'un peu plus de 60 minutes.

4.4.2.5 Présentation des répondants

Afin d'avoir une meilleure connaissance de nos répondants et de leur expérience, nous allons décrire leurs principales caractéristiques.

À la section 4.4.2.3 nous avons donné certaines informations sur les cabinets ayant participé à notre recherche que nous ne reprendrons pas ici. Nous avons également indiqué que, parmi nos répondants nous avons des associés (au nombre de 32) ou des directeurs (au nombre de 4). Parmi les 32 associés interrogés, 12 sont des associés fondateurs du cabinet et 11 sont des associés responsables du contrôle de la qualité. Tous les associés sont des associés en audit ayant de 11 à 43 années d'expérience professionnelle. Enfin, parmi nos 36 répondants, 23 ont travaillé antérieurement dans plus d'un cabinet.

4.4.2.6 Considérations éthiques

Avant de discuter de la prochaine étape, soit l'analyse des données, nous nous devons de discuter des considérations éthiques. Ces questions sont fondamentales, car tel qu'indiqué dans l'énoncé de politique des trois conseils des organismes subventionnaires canadiens, l'EPTC-2 (2014, p. 2), la recherche peut «comporte[r ...]

⁷² De la dernière semaine de novembre 2014 à la mi-mars 2015, exception faite de deux entrevues effectuées en août 2015.

des risques pour les participants et pour d'autres personnes. Les risques peuvent être graves ou négligeables [... et il convient donc au chercheur de les identifier et de les minimiser]».

Dans un premier temps, avant le début des entrevues, nous avons obtenu un certificat d'éthique de la part du comité d'éthique de la recherche pour les étudiants de l'ESG-UQAM. Dans un deuxième temps, nous avons mis en place un certain nombre de mesures pour nous assurer de protéger et de respecter les participants à notre étude (EPTC-2, 2014). En effet, tel que mentionné par Patton (2002), les enquêtes qualitatives se révèlent être plus «intrusives» que les sondages ou les autres méthodes plus quantitatives. Pour cette raison, nous nous devions de mettre en place des mesures afin de respecter nos obligations éthiques en tant que chercheuse.

Patton (2002) énonce dix problématiques éthiques auxquelles le chercheur doit porter attention lorsqu'il est dans une démarche qualitative. Ces dix questions éthiques sont: la compréhension de l'objectif de la recherche; les compensations; l'évaluation des risques; la confidentialité; le consentement libre et éclairé; l'accès aux données et leur propriété; la santé mentale de l'intervieweur; les conseils; les limites dans la collecte de données; l'éthique versus le légal (Patton, 2002, p. 409, traduction). Nous allons analyser chacun de ces éléments en nous appuyant également sur l'EPTC-2 (2014),

La compréhension de l'objectif de la recherche

Selon l'EPTC-2 (2014), le respect de la personne dans une recherche signifie le respect de son autonomie. Un des mécanismes permettant cette autonomie est l'obtention du consentement libre, éclairé et continu du participant. Un des facteurs qui contribue au consentement libre, éclairé et continu du répondant est sa «compréhension raisonnablement complète de l'objet de la recherche, de ses risques et de ses bénéfices potentiels» (EPTC-2, 2014, p. 27). Pour permettre cette compréhension, lors de notre premier contact téléphonique avec les répondants, nous

les avons informés de l'objectif de notre recherche, de la nature des questions qui leur seraient posées et du cadre dans lequel l'étude se déroulait. Par ailleurs, comme il s'agit d'une étude sur les changements de normes en certification et que nous avons interrogé des professionnels comptables, les répondants étaient en mesure de bien saisir l'objet de la recherche.

Par la suite, lors de l'entrevue, nous sommes revenue sur l'objectif de la recherche et sur les éléments couverts par celle-ci. Notamment, puisque nous couvrons plusieurs changements de normes en certification qui se sont produits au cours des dix dernières années 2000, nous avons remis et présenté au participant un tableau synthèse de ces changements (voir Annexes A et B). De cette manière, nous nous sommes assurée de la compréhension des répondants à l'égard de l'objet de notre recherche en conformité avec l'EPTC-2.

Les compensations

Comme rappelé par Patton (2002, p. 412, traduction), la question de la compensation «touche à la fois l'éthique et la qualité des données». La question sous-jacente à la compensation monétaire est la suivante: comment une compensation financière peut-elle influencer les réponses données par le répondant? Dans le cadre de notre étude, nous ne donnons pas de compensation financière. Toutefois, nous nous sommes engagée à remettre un résumé de recherche à chacun des participants au terme du projet. Cet élément est consigné dans le formulaire d'information et de consentement (Annexe C) et a été mentionné au participant au moment de la lecture de ce formulaire.

L'évaluation des risques

Comme rappelé précédemment, une recherche peut comporter des risques, graves ou négligeables, auxquels les participants pourraient être exposés. Il est souvent fait référence aux risques psychologiques, physiques ou encore légaux (Patton, 2002).

Dans le cadre d'une étude portant sur les cabinets de professionnels comptables où des associés ou des directeurs sont interrogés, ceux-ci pourraient percevoir certaines menaces. La principale menace a trait à la confidentialité de l'information. Nous traiterons spécifiquement des questions de confidentialité dans le point suivant. Exception faite de cette menace, nous estimons que notre recherche est exempte de risques graves. En effet, l'objectif de nos entrevues est de recueillir des informations sur les pratiques organisationnelles des cabinets (identification et compréhension des nouvelles normes, gestion des ressources humaines et des missions). Il s'agit donc, pour le participant, de décrire le fonctionnement du cabinet et l'influence des changements de normes en certification sur celui-ci et non pas de répondre à des questions d'ordre personnel.

Par ailleurs, comme nous avons interrogé majoritairement des associés ou des responsables du contrôle de la qualité, ceux-ci font partie de la haute direction et possèdent l'autorité suffisante pour déterminer s'ils peuvent participer ou non à ce type d'étude. Également, en vertu de leur position, il est peu probable qu'ils subissent des «représailles» au sein de l'organisation en raison de leur participation à notre projet.

La confidentialité et l'accès aux données

Tel que le mentionne Patton (2002), la confidentialité diffère de l'anonymat. «La confidentialité signifie que nous savons une information, mais que nous ne la dirons pas. L'anonymat, quant à lui, réfère au fait que nous ne savons pas une information, par exemple [le nom du répondant] dans le cas de réponses provenant d'un questionnaire renvoyé de façon anonyme» (Patton, 2002, p. 408, traduction). Puisque nous effectuons la collecte de données par le biais d'entrevues enregistrées, nous devons nous assurer de respecter la confidentialité promise aux répondants concernant l'information recueillie.

Tel qu'expliqué par Patton (2002) et dans l'EPTC-2 (2014), le chercheur doit toujours protéger la vie privée des répondants. L'EPTC-2 (2014) rappelle le principal risque, soit la possibilité d'identifier les participants d'une recherche. Ce devoir de protection est un devoir continu tout au long de la recherche. Il s'étend de la collecte des données à la destruction de celles-ci une fois le projet achevé, en passant par l'analyse des renseignements et la diffusion des résultats (EPTC-2, 2014). Pour ce faire, plusieurs mesures ont été prises. Les données brutes (enregistrements et verbatim), pouvant éventuellement contenir des informations permettant de reconnaître le répondant ou l'organisation dans laquelle il travaille, ne sont accessibles qu'à un nombre limité de personnes. Tout individu qui a accès à ces données, par exemple les personnes effectuant la transcription des verbatim, signe un formulaire de confidentialité (Annexe E).

Nous avons pris également des mesures pour conserver de façon sécuritaire ces données brutes, qu'elles soient sur support électronique ou sur support papier. Les données électroniques sont stockées sur un ordinateur protégé par un mot de passe, et sur une clé USB conservée dans un tiroir fermé à clé. Les données sur support papier sont conservées dans un tiroir fermé à clé. Par ailleurs, le matériel, soit les enregistrements et les verbatim seront détruits dans les délais prescrits, soit au plus tard cinq ans après la dernière publication (thèse, article, communication dans un colloque). La destruction des documents en format électronique se fera par effacement des supports (ordinateurs, clés USB, magnétophone) et celle des documents papier par déchiquetage.

Lors de l'analyse des données, un code a été attribué à chaque répondant de façon à ce qu'il ne soit pas possible de l'identifier (voir 4.4.3.1.1). Les seules informations qui sont accessibles sont la position occupée par le répondant dans l'organisation, par exemple, associé ou directeur. Cette façon de procéder est similaire à ce qui a été fait

dans plusieurs études antérieures (Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Couleau-Dupont, 2011; Durocher et al., 2016; Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011).

Enfin, comme nous allons le voir dans la section suivante, dans le formulaire d'information et de consentement signé au début de l'entrevue (Annexe C), il est fait mention des notions de confidentialité, ce qui est en accord avec l'art. 5.2 de l'EPTC-2 (2014).

Le consentement libre et éclairé

Il est primordial pour le chercheur d'obtenir un «consentement libre, éclairé et continu» (EPTC-2, 2014, p. 27) de ses participants. Ce principe a comme objectif fondamental le respect des personnes (EPTC-2, 2014), comme nous l'avons mentionné précédemment. Plus particulièrement, selon l'art. 3.1 de l'EPTC-2 (2014):

- a) Le consentement doit être donné volontairement;
- b) Le participant peut retirer son consentement en tout temps;
- c) Le participant qui retire son consentement peut aussi demander le retrait de ses données [...]. (p. 28).

Pour respecter ce principe, plusieurs dispositions ont été prises. Tout d'abord, la présentation du sujet lors du premier contact téléphonique a permis à l'éventuel répondant d'accepter ou de refuser de participer au projet. Pour leur permettre de mieux analyser notre demande, certains participants ont demandé une lettre d'introduction du projet, laquelle leur a été fournie (Annexe D). Également, au cours de cet entretien téléphonique, nous avons demandé au répondant s'il acceptait que l'entrevue soit enregistrée. En cas de refus, nous n'aurions pas retenu le cabinet dans notre échantillon. Toutefois, aucun cabinet n'a refusé l'enregistrement.

Par la suite, au tout début de la rencontre, un formulaire d'information et de consentement dans lequel figure, entre autres, l'objectif du projet, les tâches

demandées au participant, les avantages et risques liés au projet, la confidentialité, la participation volontaire et la compensation financière, a été lu et signé par le participant et la chercheuse (Annexe C), et ce en respect des articles 3.5 et 3.12 de l'EPTC-2 (2014). Une fois le formulaire signé par les parties, un rappel des informations données par téléphone, ainsi que d'autres précisions sur le sujet (explication plus en détails des normes qui étaient abordées), a été effectué. De cette façon, nous nous sommes assurée d'obtenir le consentement libre et éclairé du participant.

La santé mentale de l'intervieweur

Patton (2002) fait ici référence à la réflexivité qu'il peut y avoir dans certaines recherches et à l'impact que peuvent avoir les entrevues sur l'intervieweur. Dans notre étude, il n'est pas question d'éléments personnels, mais de pratiques organisationnelles et de normes. Il est donc peu probable que ce phénomène ait lieu.

Les conseils

Tel que le rappelle Patton (2002), il peut arriver que le participant demande des conseils à l'intervieweur, voire son approbation ou encore la confirmation de certains faits. Le chercheur doit donc garder une certaine distance à cet égard, et ne pas devenir le répondant (Patton, 2002). Dans le cadre de notre étude, le fait que nous menons une recherche sur de nouvelles normes aurait pu, pour certains répondants, être vu comme une occasion de demander des conseils sur l'application de telle ou telle norme. Nous n'avons pas été confrontée à de telles situations.

Les limites dans la collecte de données

Pour Patton (2002), il s'agit pour le chercheur de savoir déterminer à quel moment il doit s'arrêter dans sa quête d'informations, notamment lorsqu'il s'agit de sujets sensibles. Dans le cadre de notre recherche, certains sujets abordés pourraient être perçus comme délicats par les répondants, tels que les considérations éthiques du

cabinet ou la prise en compte de la fraude dans les missions d'audit. Toutefois, au cours de nos entrevues nous n'avons pas perçu de tels malaises chez les répondants à cet égard.

L'éthique versus le légal

Patton (2002) se réfère ici aux normes éthiques que se fixe le chercheur dans sa collecte de données qui vont au-delà de ce que peut exiger la loi. Tout au long de la présente section, nous avons décrit les normes éthiques que nous avons suivies durant notre recherche. Ce sont ces normes qui nous permettent de nous assurer d'adopter un comportement éthique dans notre étude.

Un dernier point, qui a trait aux questions d'éthique en recherche, et que nous souhaitons aborder ici, est le lien potentiel que nous avons avec le terrain. En effet, en tant qu'inspectrice contractuelle de l'OCPAQ, nous sommes amenée à côtoyer et à inspecter différents cabinets comptables du Québec. Toutefois, nous avons veillé, lors de la sélection de notre échantillon, à ne pas prendre de cabinets pour lesquels nous avons effectué des inspections par le passé. De plus, dans le futur, nous veillerons à ne pas être affectée à des missions d'inspection pour des cabinets ayant fait partie de notre recherche.

Après avoir détaillé la collecte des données, voyons maintenant comment nous en avons fait l'analyse.

4.4.3 Le traitement des données

Patton (2002) qualifie l'analyse des données d'une étude qualitative de défi en raison de la quantité importante de données. Le chercheur, par le biais de son analyse doit alors donner un sens à l'ensemble de ces données ce qui peut se révéler complexe.

Pour Patton (2002), il n'existe pas de recette pour mener à bien une analyse, car chaque étude est unique, mais il est possible d'orienter le chercheur dans sa démarche. C'est ainsi que nous avons suivi certaines des recommandations effectuées par plusieurs auteurs (Corbin et Strauss, 2008; Huberman et Miles, 1991; Patton, 2002) pour nous aider dans notre analyse de données. Nous allons détailler ces différents éléments tout au long de cette section.

4.4.3.1 La préparation des données

4.4.3.1.1 Les verbatim

Après avoir complété la collecte de données, nous avons procédé à la transcription intégrale des verbatim. Autrement dit, chaque élément, qu'il soit directement en lien avec les questions posées par la chercheuse, ou bien qu'il s'agisse de digressions de la part du répondant, a été retranscrit. Avant de procéder à l'étape de la codification, nous avons effectué une révision des verbatim pour, d'une part, nous assurer de l'exactitude et de l'exhaustivité des propos, et, d'autre part, les rendre anonymes. En effet, pour des raisons de confidentialité, telles que détaillées dans la section précédente, nous avons retiré de chaque verbatim tout élément pouvant mener à l'identification du répondant ou bien du cabinet comptable. Nous avons remplacé ces éléments par des termes génériques pour conserver le sens et ne pas nuire par la suite à l'analyse. Ce travail a été effectué en continu, à savoir sur une période de deux semaines⁷³, permettant ainsi à la chercheuse de s'imprégner de nouveau des données. En effet, tel que le mentionne Patton (2002), le fait de retranscrire ou bien de réécouter les verbatim «donne [au chercheur] l'opportunité de s'immerger dans les données, une expérience qui généralement génère des idées émergentes» (p. 441,

⁷³ À l'exception des deux entrevues effectuées en août 2015.

traduction). À l'instar d'Huberman et Miles (1991), Patton (2002) et Corbin et Strauss (2008), au cours de cette phase de relecture, nous avons rédigé des mémos. Un certain nombre d'idées, de thèmes, voire de concepts, nous sont apparus au moment de cette réécoute. Nous avons donc créé de courts mémos dans lesquels nous avons indiqué nos premières impressions et nos idées émergentes. Tel que le suggèrent Huberman et Miles (1991), à chaque fois qu'une idée survenait, nous nous sommes arrêtée pour prendre des notes sur cette idée. Ces auteurs rappellent d'ailleurs que, si cette façon de procéder est très importante dans une recherche ayant «une approche hautement inductive» (p. 126), elle est tout aussi pertinente dans une étude, comme la nôtre, «s'appu[yant] sur un cadre préexistant» (p. 126).

Une fois revu et rendu anonyme, nous avons attribué à chaque verbatim un numéro aléatoire entre 1 et 34. À ce numéro nous avons ajouté la lettre E pour «entrevue». C'est sous cette numérotation que les verbatim ont été entrés dans le logiciel Atlas.ti (logiciel spécialisé pour l'analyse de données qualitatives). Par la suite, lorsque nous avons fait l'analyse de nos données, à l'aide de matrices notamment, nous avons toujours utilisé ce code comme référence. Nous avons élaboré la table de concordance des codes avec les noms des répondants et des cabinets et sommes l'unique personne à en connaître le contenu. En procédant ainsi, nous nous sommes assurée de protéger l'anonymat des répondants au moment de l'analyse des données.

Par ailleurs, notons que les verbatim rendus anonymes, ainsi que la liste des codes attribués à nos répondants ont été sauvegardés sur l'ordinateur de la chercheuse et sur une clé USB conservée dans une filière barrée à clé.

4.4.3.1.2 Les codes d'analyse de données

Huberman et Miles (1991) soulignent qu'une des problématiques de la recherche qualitative est qu'elle s'effectue à partir de mots et non de chiffres. Or, les mots peuvent avoir plusieurs sens et le sens qu'ils prennent est fonction des mots qui les entourent, soit les mots avant et les mots après. Cette multitude de sens et cette interdépendance des mots entre eux rendent, selon ces auteurs, leur utilisation plus complexe que la manipulation de chiffres.

Une autre problématique reliée à l'utilisation de mots dans une recherche qualitative est la «surcharge de mots» (Huberman et Miles, 1991, p. 96). Dans le cadre de notre recherche, nous avons cumulé un peu plus de 34 heures d'enregistrement qui correspondent à plus de 500 pages de transcription. Notons toutefois, que contrairement aux notes de terrain qui, tel que le mentionnent Huberman et Miles (1991) sont souvent organisées de façon chronologique et avec «une faible structure inhérente» (p. 96), nos verbatim présentent une certaine structure puisque nous avons utilisé un guide d'entrevue. Comme décrit dans la section 4.4.2.4, nos entrevues ont été menées à l'aide d'un guide structuré en fonction de thèmes et de concepts provenant de la littérature et du cadre conceptuel retenu. Toutefois, bien que l'on puisse reconnaître une certaine structure dans nos verbatim, il nous semble important de préciser deux aspects. Tout d'abord, au cours des entrevues, il est arrivé à de nombreuses reprises que les répondants apportent des éléments de réponses à une question qui ne leur avait pas été posée, mais figurant plus loin dans le guide d'entrevue, modifiant ainsi la structure initiale. Ensuite, comme nous le verrons dans la section suivante, au moment de la codification des verbatim et de leur analyse, nous ne nous sommes pas laissée guider uniquement par la structure provenant de notre questionnaire, nous laissant ainsi l'opportunité de saisir tout concept émergent.

Face à la quantité de données provenant des études qualitatives, la principale méthode permettant une analyse est la codification de ces données. Huberman et Miles (1991) définissent ainsi les codes :

Un code est une abréviation ou un symbole attribué à un segment de texte, le plus souvent une phrase ou un paragraphe de la transcription, en vue d'une *classification*. [...] Ils découlent généralement des questions de recherche, hypothèses, concepts-clés ou thèmes importants (p. 96, emphase mise dans le texte d'origine).

Cette codification nous permet de faire des liens entre le cadre conceptuel retenu (chapitre III) et nos données. Tel que mentionné par Malina et Selto (2001), il existe deux façons de codifier les données, soit «une codification libre de toute théorie et donc sans contrainte, [soit] une codification stricte basée sur des construits théoriques» (p. 61, traduction). Mais comme ces auteurs le soulignent, il est plutôt rare que, dans le domaine des sciences comptables, le chercheur soit totalement libre de tout lien avec la théorie, ce qui est d'ailleurs notre cas puisque nous nous appuyons sur un cadre conceptuel largement accepté. Ce faisant, nous avons élaboré des codes émanant des concepts sous-jacents à notre cadre conceptuel. Toutefois, afin de ne pas limiter notre analyse, et de nous laisser la possibilité de trouver des relations non suggérées par notre cadre conceptuel, mais présentes dans nos données, nous avons été attentive aux thèmes pouvant émerger de celles-ci. Comme suggéré par Miles et Huberman (1994, cité dans Malina et Selto, 2001, p. 62, traduction), «quand la théorie guide la recherche, il est efficient et réaliste de débiter avec un cadre conceptuel, et d'ajouter des codes «libres» suggérés par les données».

Ainsi, nous avons élaboré une première liste de codes. Dans le but de faciliter le codage et la mémorisation des codes, nous avons établi une structure préliminaire qui repose essentiellement sur notre cadre conceptuel et nos sous-questions de recherche. Ainsi, nous avons créé une première série de codes pour chaque sous-processus d'apprentissage organisationnel tels que définis dans le cadre conceptuel retenu (voir la figure 3.2) et qui représentent des construits théoriques. Le code correspond aux

premières lettres des sous-processus, au nombre de huit. À titre d'exemple, pour le sous-processus *assurer le suivi* nous avons utilisé le code suivant: ASS-SUIV et ainsi de suite pour les autres sous-processus. Tel que recommandé par Huberman et Miles (1991), nous nous sommes assurée de donner des noms à nos codes «le plus proche possible du concept qu'il décrit» (p. 107), l'objectif étant de facilement faire le lien par la suite avec le concept qui y est rattaché.

La deuxième série de codes préliminaires est basée sur nos trois sous-questions de recherche. Ainsi, pour chacun des éléments clés de nos sous-questions de recherche, nous avons créé des codes. À titre d'exemple, notre deuxième sous-question fait référence à l'influence que les nouvelles normes ont pu avoir sur le recrutement du personnel. Pour illustrer ce questionnement, nous avons établi un code spécifique, soit GEST-RH-RECRUT, qui fait référence à la gestion des ressources humaines et plus particulièrement à l'aspect recrutement. En procédant de cette façon, nous nous sommes assurée, avant même de commencer le travail de codification, que nos codes nous permettraient de répondre à chacune de nos questions de recherche et de faire le lien avec notre cadre conceptuel.

À cette étape-ci, il nous apparaît très important d'insister une fois de plus sur l'aspect préliminaire de cette liste pré-codage, car comme le rappellent Huberman et Miles (1991), les codes évoluent et «les chercheurs avec une liste de départ savent que les codes vont être modifiés» (p. 103). Ainsi, tout au long de notre codification, nous sommes demeurée attentive aux données et nous avons créé de nombreux codes supplémentaires émergeant de nos données.

Notre liste de codes finale est présentée à l'annexe F sous forme de tableau en trois colonnes inspiré de Huberman et Miles (1991). La première colonne indique le code lui-même tel qu'entré dans le logiciel Atlas.ti. La deuxième colonne donne une brève définition du code. Et enfin, la troisième colonne indique la sous-question de

recherche à laquelle le code se rattache. Cette dernière colonne avait deux objectifs. Le premier était de nous assurer que nos données nous permettraient de répondre à chacune de nos sous-questions. Le deuxième objectif avait trait à l'analyse des données. Ainsi, au moment de procéder à l'analyse des données et de répondre spécifiquement à nos sous-questions de recherche, il était plus facile de retrouver les codes et les données en lien avec nos sous-questions. Afin de mieux appréhender l'évolution de cette structure tout au long du processus de codage, nous avons mis en italique les codes ayant émergé au moment de la codification. Nous leur avons aussi assigné une ou des sous-questions de recherche. Par ailleurs, si certains codes ont émergé, d'autres en revanche se sont avérés non pertinents (Huberman et Miles, 1991). Deux éléments sont à l'origine de ce phénomène. D'une part, il y a certains codes qui représentaient une idée similaire à ce qu'exprimait un autre code et dont la nuance dans les propos des répondants n'était pas palpable. D'autre part, il y a des codes que nous avons identifiés au départ, en fonction de certains de nos concepts, mais dont l'utilisation devenait non pertinente à l'étape du codage, car ils alourdisaient considérablement la codification sans qu'il y ait un véritable apport. Prenons l'exemple de la notion d'individu. Dans notre cadre conceptuel retenu, l'individu est une des dimensions, au même titre que le groupe, l'organisation ou la notion d'inter-organisation. Nous avons donc au départ établi un code pour cette dimension, soit INDV. Toutefois, en codifiant nous nous sommes aperçue que les propos de nos répondants étaient suffisamment explicites sur ces faits pour que, lors de l'analyse des concepts, les dimensions d'individu, de groupe, d'organisation et d'inter-organisation, par exemple, apparaissent et puissent être extraites des propos sans recourir à un code en particulier. L'ajout de ces codes aurait mené à «un codage à multiples facettes» (Huberman et Miles, 1991, p. 109) qui rend la lecture et l'analyse difficiles selon ces auteurs. C'est donc au moment de l'analyse de nos données que nous avons fait ressortir les dimensions d'individu, de groupe, d'organisation et d'inter-organisation et non au moment du codage.

4.4.3.1.3 La codification

Une fois la structure de codes préliminaires établie, nous avons procédé à la codification des données à l'aide du logiciel Atlas.ti. Tel que le rappellent Malina et Selto (2001), la codification «est l'étape la plus subjective de l'analyse des [données]» (p. 62, traduction). Toutefois, la mise en place de certaines mesures permet d'accroître la fiabilité de la codification. Ainsi, afin de limiter les éventuels manques d'uniformité dans le processus de codification, nous avons procédé au codage de façon intensive. Cette façon de faire nous a aussi permis de limiter les erreurs de codification. Mais elle peut aussi avoir ses limites, car, tel que le mentionnent Huberman et Miles (1991), le codage peut devenir une sorte d'automatisme dans lequel le chercheur trie des informations et leur appose des étiquettes. Ces auteurs suggèrent alors une technique pour remédier à ce risque que nous avons appliquée de manière rigoureuse. Il s'agit de «l'observation au «vol»» (p. 113) qui consiste à rester attentif tout au long de la codification permettant ainsi de laisser émerger des idées et de prendre en note ces idées qui serviront par la suite lors de l'analyse. Ainsi, nous avons tout au long du codage élaboré des mémos au fur et à mesure que des idées nous apparaissaient, que des liens entre les données se formaient ou encore que des thèmes émergeaient. Ainsi, nous avons rédigé 46 mémos dont certains confirmaient, voire complétaient, ceux que nous avions écrits au moment de la réécoute de nos entrevues. Comme le mentionnent Corbin et Strauss (2008), les logiciels spécialisés (en l'occurrence Atlas.ti) facilitent la création de tels mémos en permettant de les retrouver facilement et de les lier soit à des codes spécifiques, soit à des citations. Par la suite, nous avons pu les relire et nous assurer que nous avons traité chacun de nos mémos dans notre phase d'analyse.

4.4.3.2 L'analyse des données

Une fois la codification terminée, nous avons procédé à l'analyse. Compte tenu du volume important de données⁷⁴, nous avons adopté la stratégie d'analyse de Huberman et Miles (1991) qui consiste à élaborer des matrices. Les matrices permettent de «rassembler [les données] de manière cohérente en un seul lieu» (p. 274). Elles facilitent le regroupement des données et leur subdivision, le cas échéant. Comme l'expliquent ces auteurs, il n'existe pas un seul type de matrice et une seule façon de les élaborer. Elles sont avant tout liées aux besoins du chercheur et doivent donc lui permettre d'apporter «des réponses plausibles aux questions posées.» (Huberman et Miles, 1991, p. 374).

Nous avons donc élaboré plusieurs matrices selon la méthodologie suggérée par Huberman et Miles (1991, p. 376):

Ne pas oublier que toute question de recherche, quelle qu'elle soit, peut exiger une série de matrices; par exemple, une première matrice descriptive non-ordonnée, conduisant à une petite table de synthèse, puis à diverses matrices ordonnées, plus denses. Prévoir cette éventualité, mais laisser émerger de nouvelles formes de matrices au fur et à mesure de la progression de l'analyse. Elles le font inmanquablement.

Nous avons tout d'abord créé des matrices descriptives non-ordonnées pour chacun des huit sous-processus de l'apprentissage organisationnel du cadre conceptuel retenu, soit: *assurer le suivi, pressentir, interpréter, intégrer, institutionnaliser, interagir, encoder et mettre en place*. Nous n'avons pas regroupé dans une seule méta-matrice ces huit concepts, comme nous souhaitions le faire au départ, pour ne pas alourdir indûment le tableau. Huberman et Miles (1991) recommandent en moyenne de cinq à six variables par matrice. Nous avons donc effectué des matrices

⁷⁴ À l'issue du codage nous avons 2 952 citations regroupées dans 790 pages de texte en format Word extraites du logiciel Atlas.ti.

plus petites et plus faciles à analyser par la suite. À noter qu'à cette étape-ci de l'analyse, nous n'avons pas tenu compte du facteur «taille» des cabinets, cet élément ayant fait l'objet d'une analyse séparée à la fin, comme nous allons l'expliquer un peu plus loin dans cette section. L'objectif de ces premières matrices était de rassembler pour chacun des concepts énoncés précédemment, les données recueillies sur le terrain afin de pouvoir dégager des récurrences. Notons, toutefois, que la dernière matrice que nous avons élaborée regroupait l'ensemble des huit sous-processus ce qui nous a permis d'avoir une vision globale et de nous assurer de la cohérence des résultats dégagés à l'aide des matrices par sous-processus.

Pour compléter ces matrices, nous avons identifié, à l'aide de notre liste de code finale provenant d'Atlas.ti, les codes en lien avec chacun des éléments de la matrice (ex.: le sous-processus faisant l'objet de l'analyse⁷⁵) incluant ceux ayant émergé au cours de l'analyse et pouvant avoir un lien avec les concepts à l'étude. Pour l'ensemble de ces codes, nous avons produit, par le biais du logiciel Atlas.ti, des rapports incluant les extraits de verbatim correspondant aux codes sélectionnés. Nous avons transféré chacun des rapports dans un format Word pour en faciliter la manipulation (ex., surlignage, annotation, copie d'extraits dans le chapitre V). Par après, nous avons lu les extraits de verbatim de ces rapports pour les analyser et compléter les matrices⁷⁶.

Après avoir complété chaque matrice, nous avons effectué ce que nous appelons une première analyse. Nous avons ainsi mis par écrit nos premières conclusions ce qui, comme le mentionnent Huberman et Miles (1991, p. 378), «conduit généralement à une reformulation, à une intelligibilité accrue et à de nouvelles idées d'analyse. Écrire

⁷⁵ Rappelons que l'utilisation de codes ayant un nom proche des concepts à l'étude a facilité cette portion du travail d'analyse.

⁷⁶ Notons que pour chaque étape de l'élaboration des matrices nous avons pris des notes sur notre démarche (ex.: listes de codes sélectionnés et justification de ces codes) afin de garder une trace des choix et raisonnements derrière ceux-ci (Huberman et Miles, 1991).

est en soi une forme d'analyse». De plus, le fait de procéder à ces écrits après l'élaboration de chaque matrice permettait d'avoir en tête l'ensemble des éléments de la matrice et donc de nous assurer d'être la plus exacte possible dans notre analyse.

C'est en complétant les matrices et en en faisant une première analyse que nous est apparu le besoin de raffiner nos données et de développer d'autres matrices tel que suggéré par Huberman et Miles (1991). À titre d'exemple, pour la matrice *institutionnaliser*, nous avons effectué quatre matrices découlant de la première matrice en lien avec ce sous-processus. Lors de la réalisation de nos matrices, nous nous sommes assurée de couvrir l'ensemble des concepts à l'étude pour pouvoir répondre à nos questions de recherche. Ainsi, nous avons en tout élaboré près d'une vingtaine de matrices différentes, chacune ayant été révisée et modifiée à plusieurs reprises au fil de l'analyse. Une fois les principales matrices complétées, nous avons entrepris la rédaction de nos résultats qui sont présentés au chapitre V. Pour ce faire, comme suggéré par Huberman et Miles (1991), nous avons utilisé différentes «tactiques» (p. 383). Nous avons utilisé trois tactiques nous permettant de dégager des conclusions de nos données qui sont le comptage, les *patterns* ou les thèmes et le regroupement.

Le comptage

Bien que nous ayons opté dans cette recherche pour une étude qualitative de terrain, le comptage n'est pas exclu de l'analyse de telles recherches comme expliqué par Huberman et Miles (1991, p. 384):

[...] le comptage tient une place considérable dans tout jugement qualitatif. Lorsqu'on identifie un thème ou «pattern», on isole quelque chose (a) qui apparaît un certain nombre de fois et (b) qui apparaît régulièrement et de façon spécifique. Les estimations sur le «nombre de fois» et sur la régularité reposent sur le comptage. Ce ne sont pas *uniquement* des exercices de comptage, mais ce sont *aussi* des exercices de comptage. Quand on procède à une généralisation,

on amasse une foule d'items puis on décide, presque inconsciemment, lesquels apparaissent *plus souvent*, importent *plus* que d'autres, *vont ensemble*, et ainsi de suite. Lorsqu'on dit que quelque chose est «important» ou «significatif» ou «récurrent», on est en partie parvenu à ce jugement en comptant, en comparant, et en soupesant (emphasis mise dans le texte d'origine).

Ces auteurs expliquent par la suite que, dans une recherche qualitative, le comptage doit être utilisé de façon judicieuse. On peut le retrouver pour «appréhender une situation», «vérifier une hypothèse» ou «assurer l'intégrité de l'analyse» (Huberman et Miles, 1991, p. 385).

Dans cette recherche, nous nous sommes servie du comptage pour appréhender une situation et également pour assurer l'intégrité de l'analyse. Dans le premier cas, Huberman et Miles (1991) considèrent le comptage pertinent pour identifier des «tendances générales» lorsque le volume de données est important. Lors de l'élaboration de nos matrices, nous avons identifié des façons de faire, des stratégies et autres résultats. Afin de pouvoir avoir un portrait plus juste, nous avons utilisé le comptage pour faire ressortir les grandes tendances. Mais, nous ne nous sommes pas limitée au comptage pour écrire nos résultats, et nous avons veillé à présenter et discuter des éléments moins fréquents pour ne pas réduire la portée de nos résultats (voir chapitre V).

Nous avons également eu recours au comptage «pour mettre à l'épreuve la solidité de nos intuitions» (Huberman et Miles, 1991, p. 387) et ainsi limiter les biais de la chercheuse. Comme le rappellent ces auteurs, les individus ont tendance à mettre l'accent sur ce qu'ils croient et à oublier les éléments pouvant contredire leur croyance. Pour éviter ce biais potentiel, le chercheur peut s'appuyer sur des chiffres, tirés de l'analyse de l'ensemble des données, et qui viendront renforcer son intuition initiale.

Les *patterns* ou les thèmes

Huberman et Miles (1991) et Patton (2002) voient la reconnaissance de *patterns* ou de thèmes comme une stratégie d'analyse des données qualitatives. Pour Patton (2002), un *pattern* est la description d'un résultat alors que le thème relève plus d'une catégorisation des résultats. Quoi qu'il en soit, nous avons identifié, tout au long de notre analyse, différents *patterns* ou *thèmes* émanant de nos données que nous avons validés notamment par le biais du comptage.

Le regroupement

Enfin, nous avons utilisé une dernière tactique pour analyser nos données qui est le regroupement. Pour Huberman et Miles (1991, p. 392), le regroupement permet une meilleure compréhension des phénomènes à l'étude et peut se faire à différents niveaux dont au niveau des processus. À plusieurs reprises, lors de la description de nos résultats au chapitre V, nous avons effectué des regroupements, soit des façons de faire des cabinets, soit des types de cabinets en les classant selon leur taille par exemple. Ces regroupements nous ont permis de dresser un portrait plus compréhensible de la façon dont les cabinets comptables de petite et de moyenne taille ont intégré les changements de normes en certification des années 2000, mais aussi de l'influence que ces changements ont eue dépendant de la taille des cabinets.

Bien qu'il ne s'agisse pas d'une tactique à proprement parler, lors de notre analyse et de la rédaction de notre chapitre sur les résultats (chapitre V), nous avons effectué de nombreux «allers-retours» entre nos résultats, le cadre conceptuel retenu, nos questions de recherche et notre recension des écrits. Ainsi, à plusieurs reprises nous nous sommes appuyée sur le cadre conceptuel retenu, mais aussi sur la littérature pour confirmer certains résultats obtenus ou encore souligner un résultat absent de la littérature (Corbin et Strauss, 2008). Cette démarche permet, comme nous le verrons dans la prochaine section, d'assurer une plus grande crédibilité de nos résultats.

Par ailleurs, lors de la rédaction de notre analyse des résultats, nous avons pris soin, lorsque nous avons avancé un constat, de l'appuyer par une ou plusieurs citation(s) clé(s) pour conforter notre analyse. En effet, Huberman et Miles (1991) suggèrent de trouver dans les transcriptions des extraits représentatifs des conclusions. Pour ces auteurs, l'impossibilité de trouver de tels extraits démontre «que quelque chose ne va pas» (p. 379) et que le chercheur doit probablement reformuler ses conclusions.

Comme indiqué précédemment, nous avons effectué au départ une analyse globale sans tenir compte de la taille des cabinets. Une fois que nous avons identifié, pour chacun de nos construits du cadre conceptuel retenu, les processus organisationnels et l'influence sur ceux-ci des changements survenus en certification depuis le début des années 2000, nous avons effectué une analyse en fonction de la dimension «taille». En effet, par cette analyse nous souhaitions déterminer si, comme suggéré à la section 4.4.2.3.1, les cabinets de petite et de moyenne taille pouvaient être regroupés en fonction des processus organisationnels identifiés. Il est important de mentionner que, lors de notre analyse globale, nous avons rapidement constaté que notre catégorisation des groupes tels que préalablement définis à la section 4.4.2.3.1, soit les praticiens seuls, les cabinets de petite taille et les cabinets de moyenne taille, n'était pas toujours représentative de ce que nous avons trouvé sur le terrain (les praticiens seuls ont fait toutefois exception). C'est la raison pour laquelle nous avons procédé à une analyse supplémentaire de cette dimension. Pour faire cette analyse, nous nous sommes inspirée des matrices descriptives ordonnées par sites proposées par Huberman et Miles (1991). En effet, ce type de matrice permet de classer les sites en fonction d'une variable et du degré (élevé, modéré, faible) attribué à chacun des sites pour cette variable. Bien que ce type de matrice présente quelques différences avec ce que nous souhaitions faire, nous avons pu nous en inspirer en raison de la notion de classification. Pour ce faire, nous avons donc créé une première matrice dans laquelle nous avons repris les principaux résultats (en termes de processus organisationnels) pour chacun des huit sous-processus du cadre conceptuel retenu.

Pour chacun des processus organisationnels identifiés, nous avons indiqué le nombre d'associés du cabinet de chacun de nos répondants ayant mentionné ledit processus organisationnel. Nous avons ainsi une matrice nous permettant d'analyser nos principaux résultats en termes de processus sous la dimension «taille». Pour dégager des conclusions, nous avons utilisé la tactique de comptage expliquée précédemment. Les résultats de cette analyse sont présentés sous la forme d'un tableau synthèse à la section 5.4.

4.4.3.3 La validité des données

Avant de conclure ce chapitre, nous devons discuter des mesures que nous avons mises en place pour accroître la qualité et la crédibilité de notre recherche. Tel que le rappelle Patton (2002), la qualité et la crédibilité sont intimement liées. Yin (2002, p. 33) indique qu'il existe «quatre tests [...] qui sont habituellement utilisés pour établir la qualité d'une étude empirique dans les sciences sociales» (traduction). Ces quatre tests sont la validité du construit, la validité interne, la validité externe et la fiabilité. Nous allons analyser chacun de ces éléments en regard de notre projet.

4.4.3.3.1. La validité du construit

La validité du construit, selon Yin (2002), correspond au fait de mesurer adéquatement les concepts à l'étude. Notamment, Yin (2002) explique qu'il est tout d'abord nécessaire de bien identifier les concepts faisant l'objet de l'étude, et par la suite de s'assurer que ce qui est spécifiquement étudié reflète adéquatement ces concepts. Pour nous assurer de respecter cet aspect, nous avons mis en place plusieurs mesures qui parfois se recoupent, comme nous le verrons, avec la validité interne.

Tout d'abord, nous avons effectué une recension des écrits afin d'identifier les principaux concepts en lien avec notre sujet. Parmi les écrits recensés, nous avons inclus les rapports d'inspection du CCRC et du PCAOB qui font, en partie⁷⁷, état de certains des concepts à l'étude. Ces rapports nous ont permis d'identifier quelques-uns des processus mis en place par les cabinets comptables de toutes tailles faisant l'audit d'états financiers d'émetteurs assujettis.

De plus, nous avons également effectué, tel que décrit à la section 4.3, une étude exploratoire avant de procéder à la collecte de données. Lors de cette étude exploratoire, nous avons pu recueillir un certain nombre d'éléments sur le fonctionnement des cabinets comptables de petite et de moyenne taille à l'égard des nouveautés en matière de normes, ainsi que sur leurs processus organisationnels. Par ailleurs, nous avons pris le soin, lors de la deuxième phase de cette étude exploratoire, d'interroger des associés dans des cabinets de petite taille et de moyenne taille afin de bien couvrir notre sujet.

Ces deux éléments, soit notre recension des écrits ciblée et notre étude exploratoire préalable à notre étude terrain, nous ont permis d'accroître la validité de mesure des construits, tout comme l'élaboration d'un cadre conceptuel préalable qui est basée sur une revue de la littérature existante.

4.4.3.3.2 La validité interne

Le deuxième test, selon Yin (2002), est la validité interne. Plus spécifiquement, dans une étude terrain, les données obtenues et analysées représentent-elles adéquatement

⁷⁷ Nous nuancions ici car une grande partie des rapports est davantage consacrée à l'identification des lacunes dans le fonctionnement des cabinets comptables qu'aux processus organisationnels de ces derniers. Toutefois, certains de ces rapports contenaient de l'information à ce sujet.

la réalité? Yin (2002) mentionne notamment les inférences que doit effectuer le chercheur lorsqu'il n'est pas en mesure d'observer directement le phénomène à l'étude. Ces inférences se font à partir d'informations obtenues par le biais d'entrevues ou encore d'analyse documentaire. Le chercheur doit alors s'assurer de la cohérence de ces résultats. Pour nous assurer de cette cohérence interne, nous avons mis en place plusieurs mesures qui ont été préalablement décrites en détails dans les précédentes sections de ce chapitre.

Tout d'abord, lors de notre recension des écrits (chapitre II), nous avons été en mesure d'identifier un certain nombre de concepts en lien avec notre objet de recherche. Par ailleurs, nous avons élaboré un cadre conceptuel préliminaire en nous basant sur la littérature existante (chapitre III) et nous avons été en mesure d'effectuer des liens préliminaires entre ce cadre et les concepts identifiés à la suite de notre revue de la littérature. Ainsi, comme mentionné précédemment, lors de l'analyse de données, nous avons pu effectuer des «allers-retours» entre ce que nous avons obtenu du terrain et ce que la littérature suggère, permettant ainsi d'accroître la crédibilité de nos données (chapitre V).

En nous basant sur nos constats faits à l'étape de la revue de la littérature et du cadre conceptuel, nous avons établi un guide d'entrevue. Comme mentionné précédemment, ce guide d'entrevue a fait l'objet d'une révision par trois professeures d'université expérimentées. Par ailleurs, après la cinquième entrevue, le guide a été légèrement modifié pour tenir compte, soit de certains éléments apparus lors des premières entrevues, soit pour approfondir certains aspects. Notamment, nous avons, vers la fin de l'entrevue, ajouté une question (voir l'annexe B, VI.e) nous permettant d'analyser plus en profondeur les changements des normes de certification survenus. L'Annexe A contient le guide d'entrevue utilisé pour les cinq premières rencontres et l'Annexe B le guide d'entrevue modifié. Notons également que, lors de certaines entrevues, des adaptations ont pu être effectuées pour tenir compte de la réalité du

cabinet du répondant, sans pour autant modifier l'essence du guide. À titre d'exemple, nous ne posons pas la question relativement à la création du CCRC (Annexe B, VI.g) lorsque le répondant nous avait mentionné au préalable que son cabinet n'effectuait pas de missions auprès d'émetteurs assujettis.

Les différents choix que nous avons effectués au niveau de notre échantillon permettent également de renforcer la crédibilité de notre recherche. Ces choix démontrent que nous ne nous sommes pas limitée à une seule catégorie de cabinets comptables, et à un seul type de répondants, permettant ainsi d'accroître notre capacité à comprendre la réalité. En effet, nous avons mené 34 entrevues dans 33 cabinets différents et auprès de 36 individus. Ces cabinets ont été choisis afin de représenter le plus large panel possible de cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Ainsi, nous avons dans notre échantillon des cabinets n'ayant qu'un seul associé, et quelques employés et des cabinets ayant plus de 20 associés et plus de 100 employés. Nous avons également choisi des cabinets ayant des structures organisationnelles différentes, puisque certains n'ont qu'un seul établissement au Québec, alors que d'autres en ont plusieurs. Certains cabinets sont également affiliés à des réseaux de CPA et d'autres non. Enfin, nous ne nous sommes pas limitée à la grande région de Montréal pour faire nos entrevues, mais nous avons couvert une grande partie des régions du Québec. À titre d'exemple, nous avons des cabinets provenant de l'Estrie, de l'Outaouais, de l'Abitibi-Témiscamingue, du Saguenay-Lac-Saint-Jean, du Bas-Saint-Laurent, mais aussi du Centre du Québec et de Québec. Enfin, nous avons été en mesure également d'interroger des personnes ayant des profils différents, tout en respectant les critères que nous nous étions fixés au préalable. Nous avons eu l'occasion d'interroger des associés fondateurs de certains des cabinets de notre échantillon, mais aussi des associés ayant gravi chacun des échelons du cabinet pour se rendre jusqu'au niveau d'associé. Nous avons eu aussi la possibilité d'interroger des associés ayant, en plus de leur portefeuille de clients, la responsabilité de la pratique professionnelle du cabinet. Nous avons aussi interrogé

des directeurs faisant partie du service de la pratique professionnelle du cabinet depuis de nombreuses années. Cette diversité, tant sur le plan des cabinets, que sur le plan des répondants, vise à renforcer la crédibilité des données que nous avons obtenues.

Par ailleurs, rappelons que nous avons confronté les données obtenues aux informations que nous avons relevées dans notre revue de la littérature et provenant des rapports du CCRC et du PCAOB (chapitre V). Cette confrontation permet aussi d'accroître la validité interne de notre recherche puisqu'il s'agit de données documentaires.

Nous avons pris également le soin d'effectuer notre collecte de données sur une période relativement courte, soit de la toute fin novembre 2014 à la mi-mars 2015⁷⁸. Par ailleurs, la réécoute de nos entrevues nous ont permis de constater que nous avons atteint le point de saturation dont il a été question précédemment dans ce chapitre. Enfin, au moment de l'analyse des données, pour éviter tout écart dans la codification, cette étape étant plus sujette à être subjective comme le mentionnent Malina et Selto (2001), nous avons procédé de façon intensive, soit sur une période concentrée dans le temps. Nous nous sommes ainsi assurée d'une plus grande uniformité à cette étape de la recherche.

4.4.3.3.3 La validité externe

Le troisième test concerne la validité externe, soit la capacité de généraliser les résultats obtenus (Yin, 2002). Tel que le rappelle Yin (2002), ce critère est souvent décrié par les critiques des méthodes qualitatives. En fait, selon cet auteur, cette

⁷⁸ À l'exception de deux entrevues réalisées en août 2015.

critique vient d'une analogie erronée entre les études de cas et les sondages (Yin, 2002). Pour les recherches s'appuyant sur des sondages, la généralisation des résultats s'effectue sur la base d'une généralisation statistique (permise par le choix d'un échantillon représentatif de la population). Or, selon Yin (2002), dans une étude de cas, on doit plutôt rechercher une généralisation analytique, et non statistique. Cette généralisation analytique résulte de la confrontation d'un ensemble de résultats spécifiques (ceux provenant de l'étude de cas) à une théorie plus large. Ayerbe et Missonier (2007, p. 43) décrivent la généralisation analytique comme «un enrichissement théorique par l'analyse de «phénomènes», «processus», «structures» dont le ou les cas sont l'expression». Dans notre recherche, nous ne cherchons pas à avoir une généralisation statistique, mais une généralisation analytique telle que décrite par Yin (2002). Le fait d'avoir un échantillon diversifié, tel que mentionné précédemment, nous permet d'effectuer une analyse en profondeur du phénomène à l'étude menant ainsi à une généralisation analytique.

4.4.3.3.4 La fiabilité

Le quatrième et dernier test est la fiabilité, soit la capacité pour un tiers de refaire la même étude. Ici, Yin (2002) insiste sur le fait qu'il ne s'agit pas de répliquer l'étude, mais de refaire la même étude avec les mêmes données. Nous avons documenté, au fur et à mesure de notre recherche, l'ensemble des étapes et des décisions prises, que ce soit aux niveaux conceptuel, de l'échantillonnage, de la collecte des données ou encore de leur analyse. Cette documentation permet à toute personne extérieure à la recherche de juger de la valeur de la démarche et de la qualité des données et des analyses effectuées.

4.4 Conclusion

En résumé, nous avons effectué une étude de terrain qualitative. Notre échantillon est composé d'associés et/ou de responsable du contrôle de la qualité de cabinets comptables de petite et de moyenne taille en raison de leur implication dans le processus d'intégration des normes professionnelles dans leur entité. Des entrevues semi-structurées ont été effectuées (avec un guide d'entrevue incluant des questions structurées et incluant à la fin quelques thèmes non structurés) pour permettre d'obtenir le maximum d'informations sur le phénomène à l'étude. Enfin, nous avons effectué l'analyse de nos données à l'aide du logiciel Atlas.ti en suivant la méthodologie de Huberman et Miles (1991) et Malina et Selto (2001). Tout au long de notre recherche, nous avons porté une attention particulière au respect des principes éthiques et des critères de qualité.

CHAPITRE V

PRÉSENTATION DES RÉSULTATS

5.1 Introduction

Après avoir présenté dans le chapitre précédent de quelle façon nous avons procédé à l'analyse des données, nous allons maintenant présenter les résultats de cette analyse.

Rappelons que notre question de recherche est la suivante :

Comment les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont-ils été intégrés dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille?

Et que nous avons élaboré trois sous-questions de recherche qui se déclinent comme suit :

1. Comment ces cabinets acquièrent-ils leur connaissance et leur compréhension des changements de normes survenus?
2. En quoi la gestion des ressources de ces cabinets, à savoir le recrutement, la rétention et la formation des ressources humaines, est-elle influencée par ces changements de normes?
3. En quoi la gestion des missions de certification pour ces cabinets, à savoir l'acceptation et la reconduction des missions, l'affectation des budgets de temps et du personnel, la gestion des risques des missions, l'exécution et le

contrôle de la qualité des missions, est-elle influencée par ces changements de normes?

Pour nous permettre de répondre à cette question de recherche et aux sous-questions, nous avons élaboré un cadre conceptuel préliminaire. Ce cadre conceptuel repose sur une approche dynamique de l'apprentissage organisationnel s'effectuant par le biais de huit sous-processus. Ces sous-processus sont les suivants : *assurer le suivi, pressentir, interpréter, intégrer, interagir, institutionnaliser, encoder et mettre en place*.

Comme nous le verrons en détails tout au long de ce chapitre, chacun de ces sous-processus, pris individuellement et/ou collectivement, peut être relié à une ou plusieurs sous-questions de recherche. Ainsi, les sous-processus *assurer le suivi, pressentir, interpréter, intégrer, interagir* et *encoder* nous permettent de répondre à notre première sous-question de recherche. Les sous-processus *institutionnaliser, interagir, encoder* et *mettre en place*, quant à eux, permettent de répondre à notre deuxième sous-question de recherche. Enfin, ce sont les sous-processus *institutionnaliser* et *interagir* qui nous permettent de répondre à notre troisième et dernière sous-question de recherche.

Nous présenterons donc nos résultats en fonction de chacun de ces sous-processus et s'en suivra, dans le chapitre VI, une discussion portant sur l'ensemble de nos résultats et sur les réponses apportées à notre question de recherche et aux trois sous-questions.

5.2 Présentation des résultats

5.2.1 Assurer le suivi

5.2.1.1 Les diverses façons d'assurer le suivi

Le premier sous-processus du cadre conceptuel retenu est *assurer le suivi* (Kleysen et Dyck, 2001; Zietsma et al., 2002). Rappelons que, selon Kleysen et Dyck (2001), les organisations effectuent une analyse de l'environnement, quel qu'il soit, à la recherche de «nouvelles idées et [de] chances d'innover» (p. 5, traduction). Pour Zietsma et al. (2002), ce sous-processus se caractérise par une démarche active des individus.

L'analyse de nos données nous permet de constater que les cabinets comptables de petite et de moyenne taille effectuent un suivi actif des changements de normes à l'instar de ce que proposent Zietsma et al. (2002). En effet, la totalité de nos répondants nous a mentionné l'existence de processus au sein de leur cabinet permettant d'identifier les changements de normes en certification.

Moi, je suis à jour et je m'assure que ça se reflète dans les dossiers puis qu'on a la formation continue pour mettre à jour tout le monde. (un associé, contrôle de la qualité)^{79,80}

⁷⁹ Rappelons que, pour des fins de protection de l'anonymat des participants, nous utilisons dans tout le document, et particulièrement dans ce chapitre et le suivant, le genre masculin. Ainsi, dans les citations des répondants, le genre masculin est utilisé quel que soit le genre du répondant.

⁸⁰ Tel que nous l'avons expliqué à la section 4.4.2.3.6, nous avons trois grandes catégories de répondants : des associés, des associés responsables du contrôle de la qualité/pratique professionnelle et des directeurs faisant partie du service du contrôle de la qualité/pratique professionnelle. Afin d'être uniforme et de faciliter la compréhension, nous utiliserons trois termes pour identifier nos répondants, soit : «associé» pour les associés en certification n'ayant pas de responsabilités particulières à l'égard des normes et du contrôle de la qualité; «associé, contrôle de la qualité» pour les associés ayant une fonction en lien avec les normes, le contrôle de la qualité et/ou la pratique professionnelle; «directeur,

Par Internet, nous recevons les alertes. À partir de ces alertes-là, à ce moment-là, on se réserve un temps pour les lire, les analyser et voir quels sont les impacts. Ça, c'est le premier départ. Par la suite, il y a les formations ponctuelles qui sont données par l'Ordre des comptables agréés. Donc, on s'inscrit à ces formations-là. Nous faisons partie d'un regroupement depuis 2005 qui s'appelle [Le Regroupement⁸¹]. Donc, dans Le Regroupement, il y a un comité des normes professionnelles qui est un peu, je dirais, la personne qui nous donne des alertes si on peut dire, puis ils préparent certains documents pour distribuer à notre personnel et faire en sorte qu'on soit le plus à jour possible dans les meilleurs délais. (un associé, contrôle de la qualité)

La deuxième citation nous permet de constater que les processus mis en place par les cabinets pour *assurer le suivi* sont souvent multiples et complémentaires.

L'analyse des données colligées nous a permis d'identifier trois principaux processus au sein des cabinets permettant d'identifier la publication d'une nouvelle norme. Ces processus sont par ordre décroissant d'utilisation : les communications des institutions, les cours de formation continue de l'OCPAQ et, en proportion moindre, mais tout de même significative, la participation à des comités institutionnels.

Les communications des institutions englobent les communiqués envoyés directement par CPA Canada ou l'OCPAQ à leurs membres⁸², mais aussi la consultation directe des sites Internet de ces organismes par les membres. À titre d'exemple, l'OCPAQ envoie à intervalles réguliers une publication électronique, aujourd'hui intitulée «Bulletin CPA» dans laquelle des informations concernant la profession d'expert-comptable sont diffusées, comme les projets de changement de norme, les nouveautés en matière de réglementation professionnelle ou d'outils. CPA Canada envoie également des publications par voie électronique nécessitant toutefois

contrôle de la qualité» pour les répondants occupant au sein du cabinet un poste de directeur dans le département de contrôle de la qualité.

⁸¹ Pour préserver l'anonymat de nos répondants et de leur organisation, nous avons utilisé des termes génériques lorsque l'information mentionnée aurait pu révéler leur identité.

⁸² Rappelons que l'ensemble de nos répondants sont des CPA. Ils sont donc des membres inscrits au Tableau de l'OCPAQ et par le fait même auprès de CPA Canada. En effet, chaque membre d'un institut/ordre provincial est aussi membre de l'organisation nationale, soit CPA Canada.

le plus souvent un abonnement gratuit. Quant aux sites Internet de l'OCPAQ et de CPA Canada⁸³, ils regroupent plusieurs informations sur les changements de normes de certification, qu'il s'agisse de normes à venir (exposés-sondages⁸⁴), de normes publiées ou de normes en vigueur.

J'épluche tout ça, l'Écho Normes ... nomme-les ... tout ce qui passe ... je lis tout, tout, tout. (un directeur, contrôle de la qualité)

À chacune de ces rencontres-là, il y a un membre du comité qui est responsable de passer en revue tout ce qui a été publié sur NIFCanada⁸⁵, l'Ordre, les bulletins des CPA ... y a-t-il des mises à jour qui ont été publiées dans le Manuel? Donc, il y a une mise à jour qui est faite chaque mois. (un directeur, contrôle de la qualité)

Le recours à des communications de l'Ordre ou de CPA Canada pour se tenir à jour est similaire à ce que Couleau-Dupont et Demaria (2009) et Uyar et Güngörmüş (2013) avaient constaté dans leur étude. Par ailleurs, cette façon de procéder pour *assurer le suivi* semble être utilisée par l'ensemble des cabinets de notre étude, quelle que soit leur taille⁸⁶.

Le deuxième processus d'identification des changements de normes mentionné par nos répondants est le programme de formation continue de l'OCPAQ. En effet, la

⁸³ Sur le site de l'OCPAQ, sous la rubrique «Avis d'experts et ressources», on retrouve de nombreux documents en lien avec les projets de normes en certification ou encore en lien avec les normes en vigueur, tels que des guides d'application : <http://cpaquebec.ca/developpement-professionnel/avis-dexperts-et-ressources/comptabilite-financiere-et-certification.html> (Récupéré le 21 juillet 2016). Il en est de même sur le site Internet de CPA Canada sous la rubrique «Audit et certification» : <https://www.cpacanada.ca/fr/ressources-en-comptabilite-et-en-affaires/audit-et-certification> (Récupéré le 21 juillet 2016).

⁸⁴ L'exposé-sondage correspond à un projet de norme sur lequel les membres ont la possibilité d'effectuer des commentaires.

⁸⁵ Normes d'information financière et de certification.

⁸⁶ Notons que la dimension relative à la taille des cabinets sera reprise à la section 5.4 avec la présentation d'un tableau synthèse récapitulant ces résultats. Par ailleurs, lors de l'analyse de cette dimension nous avons identifié quatre groupes selon le nombre d'associés, soit les cabinets de 11 associés et plus, les cabinets de cinq à dix associés, les cabinets de deux à quatre associés et les praticiens seuls.

plupart⁸⁷ de nos répondants ont mentionné se tenir au courant des nouveautés en certification par le biais des cours de formation continue dispensés par l'OCPAQ comme le démontrent les citations suivantes :

Par les cours offerts par l'Ordre ... il y a toujours de la lecture, on se bâtit un petit réseau de contacts, mais je vous dirais : la formation, lectures et réseau. (un associé, contrôle de la qualité)

Principalement, on prend les cours à l'Ordre, on prend des passes annuelles. On suit les cours, c'est le meilleur endroit pour les cours au niveau de la certification, et des normes. (un associé)

Premièrement, tous les courriels qu'on reçoit de l'Ordre, on les lit. [...] Ensuite, on suit des formations à l'Ordre. (un associé)

Les webinaires diffusés gratuitement, soit par l'OCPAQ, soit par CPA Canada sur des sujets particuliers sont aussi une façon utilisée par les cabinets pour se tenir au courant des changements de normes et qui nous a été mentionnée au même titre que les cours de formation⁸⁸.

Quand il y a des mises à jour, on va chercher la formation beaucoup auprès de notre Ordre professionnel, autant du côté Canada maintenant avec les webinaires qu'ils publient. [...]. Avec les webinaires ça me permet de passer une heure un peu plus condensée puis de me mettre à jour. Cela me permet de vérifier si après ça, il y a de la nouvelle information qui vient. (un associé)

Quelle que soit leur taille, la plupart des cabinets de notre étude utilise les cours du programme de formation continue de l'OCPAQ pour maintenir à jour les

⁸⁷ À l'instar de Roussy (2011), pour des fins de compréhension et d'uniformisation, nous avons utilisé dans ce chapitre et le suivant des termes spécifiques pour représenter différentes proportions de nos cabinets participants. Ainsi, «tous» signifie la totalité des cabinets participants; «la plupart» signifie entre 75% et 99% des cabinets participants; «la majorité» signifie entre 51% et 74% des cabinets participants; «plusieurs» signifie entre 25% et 50% des cabinets participants; «quelques» signifie entre 1% et 24% des cabinets participants; «aucun» signifie aucun des cabinets participants.

⁸⁸ En effet, après un webinaire, il est possible pour le membre, sous réserve de réussir un test, de se faire créditer le temps du webinaire (souvent une heure) en heure de formation admissible au titre du Règlement sur la formation continue obligatoire des comptables professionnels agréés du Québec. Ces webinaires sont relativement récents et n'existaient pas au début des années 2000.

connaissances de leurs membres à l'égard des nouveautés. Ainsi, il ne semble pas y avoir de tendance par rapport à la taille des cabinets.

Les communiqués et les cours de formation sont les sources d'information sur les nouveautés les plus fréquemment mentionnées par nos répondants. Toutefois, il existe un troisième processus significatif utilisé par plusieurs de nos répondants, à savoir la participation à des comités institutionnels. Nous entendons par ce terme, le fait qu'un ou plusieurs membres du cabinet siège(nt) sur un ou plusieurs comité(s) de travail mis sur pied par CPA Canada ou l'OCPAQ. Le fait d'être un inspecteur contractuel pour l'OCPAQ ou de donner des cours de formation dans le cadre du programme de formation continue de l'Ordre entre également dans cette définition.

Ces répondants perçoivent cette participation comme une source première d'information puisque ce qui est véhiculé lors des rencontres de ces comités émane directement des instances de réglementation et/ou de surveillance. Bien que ce ne soit pas l'Ordre provincial qui soit responsable de la normalisation, ces répondants perçoivent la proximité de l'Ordre provincial avec son pendant national comme une source de primeurs comme souligné ci-dessous.

On a également sur ce comité des normes une personne qui fait de la formation à l'Ordre de temps à autre et une autre de l'inspection. Donc, deux ressources qui nous amènent aussi beaucoup d'information parce qu'ils sont alimentés d'une façon que Monsieur tout le monde ne l'est pas. (un associé, contrôleur de la qualité)

D'ailleurs, cette personne-là [...] siège sur des comités techniques de l'Ordre. Donc, elle est même avant les *warnings* qu'on peut recevoir par Internet. (un associé, contrôle de la qualité)

Les propos tenus par nos répondants à ce sujet suggèrent que la participation à des comités institutionnels est une opportunité pour le cabinet. Durocher et al. (2016) avaient identifié cette façon de procéder de la part des petits cabinets comme faisant partie d'une «logique de résilience» (p. 80, traduction). Ces auteurs mentionnaient,

entre autres, la confiance que procure à ces praticiens la participation à de tels comités quand vient le temps d'appliquer de nouvelles normes.

[La personne du cabinet faisant partie d'un comité institutionnel] est déjà dans les premières discussions, puis elle sait déjà les sujets qui sont en train de se jaser. Ça lui donne accès à un réseau d'autres contrôleurs de la qualité, d'autres personnes qui baignent dans ça. [...]. C'est très, très bon. (un associé, contrôle de la qualité)

Un de nos répondants nous a mentionné que le rôle qu'il jouait au sein du comité dont il est membre était pour lui une façon de se tenir à jour. En effet, ce répondant collabore étroitement avec l'équipe du développement professionnel de l'OCPAQ responsable des cours en certification du programme de formation continue et, à ce titre, il se doit d'être à jour.

Si je veux critiquer ou commenter ce qui se fait, je dois me tenir à jour. (un associé, contrôle de la qualité)

Contrairement aux deux premiers processus identifiés, la participation à des comités institutionnels semble être utilisée différemment par les cabinets selon la taille du groupe auquel ils appartiennent. En effet, la majorité des cabinets ayant des représentants au sein de tels comités a plus de 10 associés alors qu'on ne retrouve qu'un praticien seul participant.

D'autres processus ont été mentionnés par nos répondants, mais ils sont moins répandus au sein des cabinets de petite et de moyenne taille de notre étude. Nous présentons dans le tableau 5.1 ci-après ces processus ainsi que quelques citations pertinentes aux fins d'illustration.

Tableau 5.1

Processus divers utilisés par les cabinets comptables de petite et de moyenne taille pour identifier les changements de normes

Processus	Citations
Recours à un consultant externe	<p>J'avais un consultant externe qui donnait la formation... chaque année, je lui demandais un cours sur les nouveautés. (un associé)</p> <p>Pendant plusieurs années, on a utilisé les services de M. X jusqu'à ce qu'il décède. (un associé)</p>
Affiliation à un réseau	<p>On fait partie aussi d'un réseau qui est une association de cabinets comptables ... la même envergure que nous à peu près, à travers le Canada. Donc, on a des bureaux dans toutes les grandes villes. Ce regroupement-là, il y a un appel conférence mensuel. (un associé, contrôle de la qualité)</p>
Réseau de contacts – confrères d'autres cabinets	<p>Je fais partie d'un autre comité [...] on se rencontre trois à quatre fois par année puis on discute des <i>accounting and audit issues</i> avec plusieurs cabinets. [...] d'autres gens de mon <i>professional practice group</i>. [...] ce ne sont pas des Big Four. On n'a personne des Big Four. (un directeur, contrôle de la qualité)</p>
Sites Internet des Big 4	<p>J'ai un de mes employés qui travaille au contrôle de la qualité avec moi, il est abonné [aux publications en format électronique de] Samson Bélair. (un associé, contrôle de la qualité)</p>

5.2.1.2 Le moment de réalisation du sous-processus *assurer le suivi*

Le processus de normalisation comptable comprend plusieurs étapes avant la publication et la mise en application d'une norme. Parmi les étapes importantes qui permettent aux praticiens de connaître les sujets appelés à être modifiés se trouve l'exposé-sondage. L'utilisation de l'exposé-sondage par les cabinets comme outil de connaissance des nouveautés apparaît très variable d'un cabinet à l'autre. Tout d'abord, quelques cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude semblent répondre aux appels à commentaires en lien avec les exposés-sondages. Ces cabinets sont, à l'exception de deux, des cabinets de 11 associés et plus. Ils répondent individuellement, ou par le biais du réseau auquel ils sont affiliés, aux exposés-sondages qui touchent particulièrement leur clientèle. Ce résultat démontre donc que, non seulement les représentants de ces cabinets lisent les exposés-sondages, mais en plus en font une analyse suffisamment approfondie pour pouvoir formuler des commentaires.

Ça dépend du sujet, si je pense à l'exposé-sondage tout récent par rapport aux actions privilégiées, justement mon collaborateur a déjà analysé l'exposé-sondage, on a répondu à l'exposé-sondage On a répondu à l'exposé-sondage parce qu'on considérait que c'était pertinent puis important parce que ça a des impacts. (un associé, contrôle de la qualité)

Pas toujours, mais ... oui si ça nous touche. Comme pour le *review engagement*, ... ça nous touchait beaucoup, on a écrit quelque chose. (un directeur, contrôle de la qualité)

Quelques-uns de nos répondants ont mentionné ne pas être convaincus d'avoir suffisamment de poids pour influencer le processus de normalisation contrairement aux Big Four, qui eux auraient suffisamment d'influence. Mais, lorsqu'ils considèrent que le sujet est fondamental pour leur pratique, alors ils vont tout de même répondre aux exposés-sondages. Durocher et al. (2007, p. 31, traduction) mentionnaient que selon les résultats de certaines études la participation des utilisateurs (de l'information

financière) au processus de normalisation «pouvait être affectée par les bénéfices perçus de cette participation, les coûts perçus, la capacité perçue d'influencer sur le résultat [...]». Nous considérons ainsi que ces cabinets adoptent des stratégies similaires à ce qui a été rapporté dans ces études en matière de participation au processus de normalisation comptable.

Le côté IFRS, on a peut-être tendance à moins le commenter parce qu'on sait qu'on n'a pas un poids énorme non plus dans la balance. C'est sûr, côté IFRS, on a sept clients publics. S'ils changent quelque chose dans les télécommunications, ce n'est pas parce que M. [X] du cabinet [comptable], auditeur de la compagnie [Y], va faire un commentaire ... ils vont écouter Bell, Vidéotron, Rogers, les autres avant nous. [...]. On sait que mettons s'il y a des choses sur les missions d'examen, avis au lecteur, ça on va se faire écouter, j'ai l'impression plus. Parce qu'on va être beaucoup à commenter, donc ça va plus paraître. Tandis que les publics, c'est les gros bureaux [qui auditent ...] la majorité. (un associé)

D'autres cabinets vont uniquement avoir quelques personnes clés qui lisent les exposés-sondages pour se tenir au courant des sujets à venir et des tendances sans pour autant y répondre. Le manque de temps est la principale raison invoquée pour ne pas répondre aux exposés-sondages. Weetman et al. (1996, cités dans Durocher et al., 2007) mentionnaient dans leur étude que le manque de temps était un des facteurs expliquant la non participation aux exposés-sondages des utilisateurs de l'information financière. Nos résultats confirment ainsi ce résultat pour une partie des cabinets de petite et de moyenne taille.

Toutefois, cette lecture est faite différemment d'un cabinet à l'autre. Il nous a été possible d'identifier quelques cabinets dans lesquels le responsable du contrôle de la qualité en faisait la lecture, sans nécessairement qu'il y ait une analyse poussée ou encore une communication faite au sein du cabinet. L'information est alors détenue par un nombre restreint de personnes dont le rôle est, entre autres, de faire le suivi des changements apportés aux normes. Pour une autre partie de ces cabinets, les personnes exerçant ces mêmes fonctions ne conservent pas l'information pour elles,

mais procèdent, dès l'analyse de l'exposé-sondage, à une diffusion qui demeure limitée. En effet, les responsables du contrôle de la qualité communiquent, le plus souvent, les grandes lignes des exposés-sondages aux associés uniquement.

On a des réunions trimestrielles peut-être, des associés en certification où [le responsable du contrôle de la qualité] fait des présentations soit des éléments qu'on doit changer dans notre approche, soit sur les développements ou les nouveautés au niveau des normes. Il va nous parler aussi des exposés-sondages pour voir qu'est-ce qui peut nous aider à impacter ultimement nos clients. (un associé, contrôle de la qualité)

On regarde les exposés-sondages [...] on ne répond pas par exemple! Des fois on devrait. [...]. On n'a pas le temps. (un associé)

Puis, il y a quelques cabinets, de dix associés et moins, au sein desquels les exposés-sondages semblent n'être ni traités ni lus. Les raisons invoquées sont aussi diverses que le manque de temps et de ressources humaines que l'aspect non définitif de l'exposé-sondage. Le texte n'ayant pas encore force de loi, il est sujet à des changements (ou même à être abandonné après le processus de consultation) et ces cabinets ne souhaitent pas y investir de temps.

[...] Parce que quand tu fais l'analyse tout seul, si c'est en exposé-sondage, ça n'a pas de force [...]. J'attends le cours, puis après ça je vais plus à fond. (un associé)

Je sais qu'il y a des cabinets qui ont des gens qui travaillent dans le département de qualité, qui ne font que ça, puis ils lisent tous les exposés-sondages. Puis, ils communiquent avec l'Ordre, ils donnent des commentaires. Nous, on ne fait pas ça ici. On prend ce qui arrive, ce qui est final. Comme par exemple, je sais, en temps et lieu, qu'il va y avoir une mise à jour au niveau des normes des missions d'examen. On sait que c'est là! Je n'ai pas lu l'exposé-sondage. Je ne peux même pas vous dire si mon collègue qui, lui vraiment s'occupe de la formation, l'a fait. Quand l'exposé-sondage va être vraiment un chapitre final, puis que le processus au niveau de la formation de l'Ordre va arriver, là, nous on va vraiment embarquer dedans. Pour l'instant on le dit dans les formations. On dit par exemple : «il va y avoir des changements au niveau des normes des missions d'examen». On est capable d'identifier certains changements qui pourraient y avoir, qu'on pense qu'il va y avoir. Parce que ça

se parle dans les cours de l'Ordre. En détails, je ne sais même pas où ils en sont exactement rendus là-dedans. Nous, on ne fait pas un gros travail relié à ça présentement. C'est vraiment juste quand c'est final, on embarque dans le processus. (un associé)

Toutefois, comme le laisse sous-entendre le répondant précédent, même si la lecture des exposés-sondages n'est pas faite, cela ne signifie pas que les cabinets ne soient pas au courant des changements envisagés susceptibles d'affecter leur pratique. Nous suggérons donc qu'il existe une conscientisation eu égard aux exposés-sondages, mais qui ne dépasse pas ce stade (soit une connaissance très vague) pour quelques cabinets de 10 associés et moins.

5.2.1.3 Le niveau auquel s'opère le sous-processus *assurer le suivi*

Après avoir expliqué comment s'effectuait le sous-processus *assurer le suivi* au sein des cabinets comptables de notre étude, nous allons analyser à quel niveau il se déroule. Rappelons que, selon Kleysen et Dyck (2001) et Zietsma et al. (2002), *assurer le suivi* est un sous-processus qui se déroule au niveau individuel, et que, selon le cadre conceptuel retenu, nous avons quatre niveaux (individuel, groupe, organisation, inter-organisation).

La plupart de nos répondants ont identifié des individus dont la responsabilité première était de faire le suivi des changements apportés aux normes. Ces individus sont généralement des associés responsables du contrôle de la qualité ou de la pratique professionnelle au sein du cabinet.

Toutefois, quelques-uns de nos répondants nous ont fait part d'un processus plus collectif qu'individuel. En effet, dans ces cabinets, ce n'est pas un individu qui est responsable du suivi, mais plusieurs individus appartenant à un comité ou à un département dédié au contrôle de la qualité. Malgré tout, même si plusieurs personnes

participent à l'effort d'identification des nouveautés, nous ne considérons pas que le sous-processus *assurer le suivi* s'effectue au niveau du groupe. En effet, certains de ces répondants ont indiqué que, malgré l'aspect collectif, il y avait au sein des comités des individus désignés ou reconnus pour faire le premier travail d'identification des changements envisagés ou survenus afin par la suite de les rapporter au comité. Pour cette raison, nous considérons ce processus comme demeurant au niveau individuel.

On fonctionne avec un comité des normes professionnelles ... un comité dans lequel nous sommes cinq et c'est cinq associés. Il y en a un de nous cinq qui est vraiment, excusez l'expression, un rat de bibliothèque. Lui, il est abonné à tout ce qui existe de communiqués, de publications de l'Ordre. Alors effectivement, tous les cinq on se donne la responsabilité de veiller à tous les changements, mais c'est sûr qu'on s'appuie beaucoup sur notre collègue qui est toujours en avance sur les autres, sur toutes ces lectures et prises d'information. (un associé, contrôle de la qualité)

Ce résultat confirme ce que nous avançons au chapitre III, à savoir la présence d'individus au sein du cabinet dont le rôle est de surveiller l'évolution des normes.

Enfin, nous avons aussi identifié une dimension inter-organisationnelle à ce sous-processus, mais nous reviendrons plus en détails sur cet aspect lors de l'analyse du sous-processus *interagir*.

À la lumière de nos résultats, nous pouvons avancer que le sous-processus *assurer le suivi* s'effectue essentiellement au niveau individuel, tel que souligné par Kleysen et Dyck (2001) et Zietsma et al. (2002) avec toutefois une composante inter-organisationnelle non identifiée jusqu'à présent dans la littérature.

5.2.2 Pressentir

Le deuxième sous-processus du cadre conceptuel retenu est *pressentir* (Crossan et al., 1999). Ce sous-processus est toutefois en lien très étroit avec le sous-processus *assurer le suivi*. *Pressentir* suppose la reconnaissance par un expert de schémas dans des situations qui surviennent et qui sont similaires à ce qu'il a vécu antérieurement ce qui lui permet ultérieurement d'agir (Crossan et al., 1999).

L'analyse des données colligées semble suggérer que, ce qui se rapproche du sous-processus *pressentir* (tel que défini par Crossan et al., 1999), correspond davantage à une action orientée de la part des individus au sein des cabinets ayant la responsabilité de faire le suivi des changements de normes. En effet, la majorité des répondants nous a clairement mentionné qu'elle s'intéressait à un changement de normes, qu'il soit à venir (exposé-sondage) ou déjà publié, seulement si cela touchait directement la clientèle du cabinet. Cela est reflété dans les citations suivantes :

Ça va être vraiment en fonction de notre clientèle. On ne touchera pas à tout ce qui est IFRS! On ne touche pas à ça! On va vraiment se concentrer sur les NCECF puis les normes pour les OSBL. (un associé)

Quand ça parle des normes IFRS, ces affaires-là je passe par-dessus ça, parce que ça ne me concerne pas. Quand je vois quelque chose qui va nous toucher, qu'on va utiliser, qui s'applique à ce qu'on fait comme travail, je m'y intéresse. (un associé, contrôle de la qualité)

Je suis beaucoup dans l'audit des municipalités, donc tout ce qui touche à l'audit, tout ce qui touche au municipal. C'est sûr que ça je m'attarde plus! (un associé)

Aussi les webinaires de CPA Canada qui peuvent nous donner des sujets. Comme de ce temps-ci ce sont beaucoup les estimations comptables, donc peut-être que c'est un sujet *hot*! D'après les publications qui sont faites, on essaie de distinguer c'est quoi les sujets de l'heure et d'orienter notre formation en conséquence. (un directeur, contrôle de la qualité)

Si ça touche ma clientèle, parce que si ça parle d'IFRS, c'est sûr que je le regarde même pas, je le *delete* ... je le regarde même pas! C'est surtout si ça touche ma clientèle. (un associé)

Ainsi, nous considérons qu'un sous-processus proche de *pressentir*, (tel que défini par Crossan et al., 1999), s'opère grâce à l'expérience et à la connaissance de la clientèle du cabinet de quelques individus. Cette expérience du «terrain» permet à ces individus d'identifier les changements dignes d'intérêt qui, par la suite, devront être intégrés dans les processus organisationnels du cabinet. L'exemple qui a été sans conteste abordé le plus fréquemment au cours de nos entrevues est celui des IFRS. Quelques-uns de nos répondants ont mentionné ne pas regarder les changements dès qu'ils touchent les IFRS n'ayant pas de clients appliquant ce référentiel. Bien que les IFRS ne fassent pas partie des normes de certification, cela suggère un processus d'analyse préliminaire qui nous apparaît être fragmenté en fonction des besoins présents du cabinet et non pas en fonction d'une vision plus large ni d'une perspective à long terme. Il est à noter que, quelle que soit la taille du cabinet, cette façon de procéder semble plutôt répandue. Il ne nous a donc pas été possible de dégager de tendance dans cette façon de procéder selon la taille du cabinet.

À l'inverse, quelques-uns de nos répondants, en plus de faire une analyse des changements en fonction de leur clientèle, examinent les changements qu'ils croient importants pour leur pratique. Pour ces répondants, se tenir au courant d'une nouveauté, c'est aussi par besoin de savoir ce qui se passe dans la profession ou encore dans une optique d'expansion, comme ce répondant l'explique :

Je vais regarder vraiment si ça m'interpelle dans ma clientèle. On est en perpétuelle croissance, donc je ne sais pas s'il y a un client qui va arriver dans quelque chose que je n'ai pas en ce moment. Exemple, je suis allé suivre le cours sur les IFRS, même si je n'en ai pas. Je voulais comprendre ce qui avait là-dedans, parce que j'ai le choix. Je pourrais choisir des IFRS ... je voulais me mettre au parfum. Quelles étaient les différences? Qu'est-ce que ça pouvait apporter? Pour pouvoir m'ouvrir à ça. Je donne un exemple concret, les concessionnaires auto, ils font partie d'une maison mère, ce sont des grosses

compagnies peut-être publiques, ils ont alors le choix des NCECF, mais peut-être un jour ils vont être obligés d'être IFRS. Est-ce que je vais dire à mes clients : «bon bye!» (un associé)

Quand ils ont changé pour les NCECF, c'est sûr que c'était tout un remaniement, il fallait que je le sache. Quand les normes NVGR ont changé pour les audits, je trouvais que quand même, comme CA, faut quand même que je sois au courant de ce qui se passe au niveau de nos normes canadiennes par rapport aux normes internationales, par rapport à l'Europe [...], moi j'aime ça [...]. De ne pas devenir un *has been*. (un associé)

Les propos de ces deux répondants reflètent un des constats de Durocher et al. (2016), à savoir que certains petits cabinets souhaitaient, malgré les difficultés engendrées, continuer à offrir des services pour des clients présentant leurs états financiers en IFRS, et ce afin de ne pas être exclus de la communauté professionnelle comptable.

En conclusion, l'analyse de nos données ne semble pas faire ressortir le sous-processus *pressentir*, tel que défini par Crossan et al. (1999). En effet, ces derniers parlent d'un phénomène qui relève de l'intuition que peuvent avoir certains individus à l'égard d'une idée novatrice avant de commencer à la verbaliser et à la partager. Par ailleurs, ces auteurs soulignent qu'un expert ayant ce type d'intuition ne serait pas en mesure d'expliquer ou de justifier ses actions à ce moment-là. Or, le fait que nos répondants mentionnent effectuer une sélection dans l'information qu'ils reçoivent selon certains critères ne nous semble pas correspondre à une intuition. De plus, ces individus sont parfaitement en mesure d'expliquer pourquoi et comment ils effectuent cette sélection, ce qui là aussi ne correspond pas au sous-processus *pressentir* décrit par Crossan et al. (1999). Nous ne considérons pas non plus que cette présélection fasse partie intégrante du sous-processus suivant, soit *interpréter*, car elle semble faite très rapidement. À titre d'exemple, un associé cité précédemment semble effacer l'information dès lors qu'il s'agit d'IFRS sans plus d'analyse. Nous suggérons plutôt la présence d'un sous-processus de nature différente lorsque l'apprentissage

organisationnel concerne une réglementation. Ceci, comme nous le verrons au chapitre suivant, nécessite alors une contextualisation du cadre conceptuel.

5.2.3 Interpréter

Selon le cadre conceptuel retenu, le sous-processus qui suit *assurer le suivi et pressentir* est *interpréter*. L'interprétation, selon Crossan et al. (1999), est la verbalisation de l'intuition présente lors du sous-processus *pressentir*. Elle permet de clarifier les idées nouvelles, mais aussi «de créer un sens et une compréhension commune» (Crossan et al., 1999, p. 528, traduction). Cette verbalisation peut demeurer au niveau individuel ou bien se transposer au niveau du groupe. Selon ces auteurs, ce sous-processus sera plus efficace s'il est effectué au niveau du groupe. Lors de notre recension des écrits, nous avons identifié l'existence de groupes de discussion facilitant la compréhension et l'interprétation de nouvelles normes au sein des organisations (à l'instar de Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Hoogendoorn, 2006; Tokar, 2005). Nous avons également identifié la lecture de documents explicatifs comme principal moyen d'analyse d'une nouvelle norme (comme l'ont fait Couleau-Dupont, 2011; Tokar, 2005).

5.2.3.1 L'interprétation individuelle

La majorité de nos répondants s'approprie le contenu des nouvelles normes par le biais de lectures, tel que le suggérait Couleau-Dupont (2011). Ces lectures peuvent

comprendre le texte de la norme en tant que telle⁸⁹, ou encore les bulletins publiés par l'Ordre ou d'autres organisations telles que les grands cabinets internationaux⁹⁰. Nous notons ici que l'interprétation s'effectue essentiellement au niveau individuel.

Pour le contrôle de la qualité, c'est ça qui a demandé le plus de temps. Il a fallu que je passe un été à lire d'abord ce gros manuel-là, puis après ça, de me dire en moi-même : «bon ok, je commence par quoi!» (un associé)

Habituellement, ce que [la personne responsable des mises à jour] va faire : elle va lire. Après, elle va faire une réunion avec moi et mon autre associé et on va discuter de ce qu'on va faire avec ces affaires-là. (un associé)

Par Internet, nous recevons les alertes. À partir de ces alertes-là, on se réserve un temps pour les lire, les analyser et voir quels sont les impacts. (un associé, contrôle de la qualité)

Tous les mois de novembre, je pars tout seul dans le Sud faire une lecture complète de toutes les affaires qui m'ont intéressé durant l'année, que j'ai mises de côté. Cette année, j'ai relu au complet les normes canadiennes d'audit. (un associé, contrôle de la qualité)

Je vais lire la norme, je vais regarder ce qu'il en est. J'ai un responsable de dossiers aussi qui est très, très fort, il est stagiaire, mais wow! Il est vraiment bon! Et puis, j'en discute avec lui maintenant depuis un an ou deux. J'en discute avec lui parce qu'il est vraiment fort! (un associé)

Il existe une autre stratégie individuelle mentionnée pour l'analyse et la compréhension des nouvelles normes, soit les cours de formation continue dispensés par l'OCPAQ. En effet, plusieurs répondants nous ont mentionné que c'est en assistant à ces cours qu'ils acquéraient les connaissances nécessaires pour l'application des nouvelles normes, tel que le démontrent les citations ci-dessous :

⁸⁹ Les textes de normes, une fois publiés, sont accessibles à tous les CPA par le biais de la plateforme de recherche de CPA Canada, Knotia, qui regroupe plusieurs bases de données, dont le manuel de CPA Canada (Récupéré le 21 juillet 2016): <https://www.casso.ca/?SwitchLanguage=fr>

⁹⁰ Notons ici que les Big Four publient régulièrement des documents en lien avec les différentes normes. C'est ce type de publication que quelques-uns de nos répondants consultent à l'occasion.

Je me suis rendu compte, d'après le cours, et ce dont ils parlaient au cours, que j'avais compris. J'ai continué avec ça. (un associé)

Je dirais qu'on va beaucoup suivre ce que les formations vont nous indiquer. On ne fait pas une pré-analyse, si on veut, pour dire « nous on prend ça comme ça puis on fait ça comme ça! » Non, on va y aller encore avec les suggestions qui sont faites dans les cours de formation. (un associé)

Alors que les lectures individuelles semblent une façon de procéder répandue à travers les cabinets quelle que soit leur taille, l'utilisation des cours de formation semble toucher de façon plus importante les cabinets de quatre associés et moins.

La lecture de publications professionnelles et les cours de formation continue ne sont toutefois pas des stratégies mutuellement exclusives et peuvent être utilisées en complément l'une de l'autre. Autrement dit, pour ces cabinets, il n'existe pas un seul mode d'acquisition de la connaissance et de compréhension de la nouveauté.

Pour les cabinets ayant recours aux cours de formation continue de l'Ordre pour identifier les nouveautés et comprendre les nouvelles normes, les sous-processus *assurer le suivi* et *interpréter* sont intimement liés puisqu'ils se font de la même manière et au même moment.

Lors de l'analyse de nos résultats, un phénomène concernant la compréhension des nouvelles normes a émergé. En effet, quelques-uns de nos répondants ont exprimé ce que signifiait pour eux analyser/comprendre une norme. Ils ont particulièrement insisté sur le besoin qu'ils avaient de comprendre les exigences de la norme, mais pas uniquement dans un but de s'y conformer. Il s'agit davantage d'un besoin d'appropriation de la norme. À cet égard, un des répondants nous a expliqué que, parfois, lorsqu'une nouveauté entrait en vigueur, il en faisait une première analyse, l'appliquait à sa clientèle pour après revenir à la norme et l'analyser plus en profondeur, car il se rendait compte qu'il n'en avait peut-être pas compris toutes les subtilités au premier abord. Cette façon de procéder, pour ces quelques répondants,

pourrait s'apparenter au sous-processus de Zietsma et al. (2002) *expérimenter*. En effet, il existe une forme d'expérimentation de la norme. Cette expérimentation toutefois s'effectue en se conformant aux exigences de la norme. D'autres, à l'instar du répondant ci-dessous, souhaitent comprendre toutes les subtilités afin de bien l'appliquer à leur clientèle.

Quand je vais aux cours de l'Ordre, je pose beaucoup de questions. Parce que je veux vraiment comprendre ce qu'il en est ... ça m'interpelle. Moi et mon associé souvent on se parle, parce qu'on y va ensemble : «dans telle situation penses-tu que ça s'appliquerait?» (un associé)

Un de nos répondants a laissé entendre qu'il tentait de comprendre les attentes des inspecteurs de l'OCPAQ en matière d'application de la norme. Ici, ce qui guide le praticien dans son travail d'interprétation est le besoin de se conformer aux exigences des surveillants.

5.2.3.2 L'interprétation par le biais d'intervenants extérieurs

Nous avons également constaté que l'interprétation s'effectuait aussi en impliquant parfois une ressource externe au cabinet. Ce type de stratégie occupe une place significative au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude. Cette source externe peut être très différente d'un cabinet à l'autre, mais elle a en commun le fait qu'il s'agit d'individus, ou de groupes d'individus, n'étant pas des employés du cabinet. Durocher et al. (2016) ont identifié ce type de stratégie comme faisant partie des stratégies de «soutien» (p. 78, traduction).

Quelques cabinets ont recours aux services de leur «surveillant» au sens de la NCCQ-1⁹¹. Celui-ci ayant une fonction de supervision du système de contrôle de la qualité du cabinet, il est également interpellé en cas de questionnement quant à l'application de normes plus complexes, ou encore lorsque des situations particulières se présentent, comme l'expliquent nos deux répondants ci-dessous :

[...] il va arriver, à l'occasion, pour certaines transactions que je vais communiquer [...] avec le surveillant externe pour obtenir son point de vue sur la façon d'appliquer les normes pour telles ou telles transactions. (un associé)

Si jamais j'ai des interrogations [...] on va voir [...] le surveillant. (un associé)

D'autres cabinets ont recours aux services d'un consultant externe, n'exerçant pas le rôle de surveillant, lorsqu'ils souhaitent obtenir une meilleure compréhension d'une nouvelle norme.

Des fois, j'appelle même un professeur. Je triche à l'extérieur de mon organisation, vu que j'ai enseigné à [nom de l'université], j'ai des collègues qui aiment ça, quand c'est certains sujets surtout qui sont son expertise je l'appelle. (un associé)

On a notre nouvelle consultante, elle nous a donné une demi-journée de formation [sur les récents changements au code de déontologie] pour avoir plus de précisions ou une analyse plus approfondie. (un associé, contrôle de la qualité)

Parmi les autres ressources externes auxquelles les cabinets ont parfois recours pour l'interprétation des nouvelles normes se retrouvent les réseaux auxquels certains

⁹¹ Nous utilisons ici le terme «surveillant» car c'est celui qui revient le plus fréquemment dans nos entrevues pour désigner la personne externe en charge du suivi des politiques et procédures de contrôle de la qualité du cabinet (NCCQ-1.48).

cabinets sont affiliés, mais aussi les réseaux de contacts⁹². Ainsi, des répondants nous ont fait part de discussions entre confrères portant sur l'application d'une norme.

D'autres confrères, oui! Oui, voir comment est-ce qu'ils l'appliquent de leur côté. Pratico-pratique. (un associé)

Et c'est à ce moment-là, si je vois, oups, j'ai certains problèmes, je vais voir un collègue ou [nom d'un cabinet comptable], puis là, ils me guident. (un associé)

Dans de tels cas, c'est plus l'application de la nouveauté que sa compréhension qui nécessite un travail d'interprétation. Nous considérons toutefois que cela fait partie du processus d'interprétation. Les services techniques de l'Ordre ont aussi été mentionnés à quelques reprises comme aide en cas de doute quant à l'interprétation d'une nouvelle norme, mais cela ne semble pas être un réflexe fréquent de la part des cabinets participants.

Le fait de recourir dans certains cas à des ressources externes n'apparaît pas être une tendance plus forte pour les cabinets de quatre associés et moins que pour les cabinets de plus de cinq associés. En effet, notre analyse plus détaillée de cet aspect ne permet pas de dégager de tendances particulières à cet égard. Il est à noter que, dans toutes ces situations, le recours à des ressources externes ne se fait pas sur une base systématique, mais plus au cas par cas lorsque le besoin se fait sentir. Ainsi, il semble que la consultation auprès d'intervenants extérieurs se fasse dans les cas les plus complexes. Le CCRC (2009) avait suggéré que les cabinets régionaux et locaux adoptent de telles stratégies face à la complexification des normes. Nos résultats semblent démontrer que la majorité des cabinets, auxquels nos répondants appartiennent, l'a fait.

⁹² Nous entendons ici des confrères exerçant dans d'autres cabinets mais sans qu'aucun lien n'existe entre les cabinets. Ceci diffère des réseaux auxquels peuvent être affiliés des cabinets tel qu'expliqué à la section 4.4.2.3.5.

5.2.3.3 Le niveau auquel s'opère le sous-processus *interpréter*

Selon Crossan et al. (1999), le sous-processus *interpréter* «s'étend du niveau individuel au niveau du groupe, mais ne peut s'étendre au niveau de l'organisation» (p. 525, traduction). La dimension de groupe intervient lorsqu'il y a discussion des idées nouvelles entre individus.

La majorité de nos répondants a décrit un processus purement individuel soit par la lecture de textes, soit par la participation à des cours de formation continue. Le fait que ce sous-processus se situe au niveau individuel correspond à ce que mentionnaient plusieurs études utilisant le cadre des 4I (Kleysen et Dyck, 2001; Zietsma et al., 2002). Nous avons, toutefois, aussi identifié des stratégies faisant intervenir des discussions avec d'autres individus, mais généralement pas au sein du cabinet en tant que tel. En effet, ces discussions ont lieu avec des intervenants externes. Nous suggérons ici que ce n'est pas la dimension du groupe qui intervient, mais bien la dimension inter-organisationnelle suggérée par Jones et Macpherson (2006). Nous reviendrons plus en détails sur cette dimension lors de l'analyse du sous-processus *interagir*.

5.2.3.4 Conclusion

En guise de conclusion, nous avons élaboré le tableau 5.2 présenté ci-après qui résume les différents types de stratégies présentes dans les cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude pour interpréter des nouvelles normes.

Nous concluons donc qu'il existe un sous-processus *interpréter* au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Par ailleurs, ce sous-processus s'opère principalement au niveau individuel et par le biais de divers moyens tels que, les

lectures individuelles, les cours de formation continue ou encore le recours à des conseillers externes. Ces deux derniers éléments confèrent à ce sous-processus *interpréter* une dimension inter-organisationnelle.

Tableau 5.2

Stratégies d'interprétation présentes dans les cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Stratégies d'interprétation	Fréquence
Lectures individuelles	Majorité ⁹³
Cours de formation (OCPAQ)	Plusieurs
Recours à des intervenants extérieurs	Majorité

5.2.4 Intégrer

Selon le cadre conceptuel retenu, le sous-processus qui suit l'interprétation est *intégrer*. C'est par l'intégration que les membres d'un groupe vont développer une compréhension commune qui par la suite les amène à prendre des actions cohérentes (Crossan et al., 1999). Ces auteurs mentionnent aussi qu'«interpréter se fond naturellement dans le sous-processus intégrer» (p. 525, traduction). En raison de

⁹³ Rappelons qu'à l'instar de Roussy (2011), nous avons ici utilisé des termes faisant référence à la proportion des cabinets dont les répondants ont indiqué le fait ou l'élément lors des entrevues. «Tous», signifie la totalité des cabinets participants; «la plupart» signifie entre 75% et 99% des cabinets participants; «la majorité» signifie entre 51% et 74% des cabinets participants; «plusieurs» signifie entre 25% et 50% des cabinets participants; «quelques» signifie entre 1% et 24% des cabinets participants; «aucun» signifie aucun des cabinets participants.

cette grande proximité des sous-processus, nous allons voir qu'il est parfois difficile d'en faire une distinction nette.

Le sous-processus *intégrer* semble s'effectuer de différentes façons selon la taille des cabinets. En effet, d'une part, il y a les cabinets (de 11 associés et plus) qui disposent de suffisamment de ressources pour mettre sur pied des comités permettant l'intégration. D'autre part, il y a les cabinets, autres que les praticiens seuls, qui vont utiliser une structure beaucoup plus souple et qui feront de l'intégration selon les besoins. Enfin, il y a les praticiens seuls qui ne semblent pas disposer d'un tel sous-processus.

5.2.4.1 Les comités

Les données colligées nous ont permis de constater que quelques cabinets avaient un processus très formalisé permettant l'intégration des connaissances. En effet, quelques-uns de nos répondants ont mentionné l'existence de comités⁹⁴ au sein desquels l'analyse des normes s'effectuait de façon collective. Plus précisément, il existe un comité formel qui se réunit à intervalles plus ou moins réguliers pour discuter des nouveautés sur le plan de la certification ou de la comptabilité. Lors de leurs rencontres, les membres de ces comités peuvent, d'une part, interpréter les nouvelles normes et, d'autre part, évaluer les impacts potentiels des nouveautés pour le cabinet. Les principaux impacts dont il est question se situent sur le plan des formations à offrir aux employés (pour diffuser l'information), des mises à jour et/ou du développement de nouveaux outils de travail. Nous considérons que cette analyse des changements, suivie d'une évaluation des besoins, correspond à ce qui est décrit

⁹⁴ Il s'agit de comités responsables des normes ou de comités responsables du contrôle de la qualité selon la structure organisationnelle adoptée par le cabinet.

par Crossan et al. (1999) comme étant une compréhension commune menant à la prise d'actions cohérentes. Dans notre cas, la prise d'actions correspond à l'identification de formations à donner et aussi d'outils/procédures à développer. Les citations ci-dessous résument bien le mode de fonctionnement de ces comités.

[...] on se rencontre une fois par mois, on fait le suivi. [...] on sort la documentation, on fait le survol, c'est quoi l'impact au niveau des dossiers ici? C'est quoi l'impact au niveau de notre clientèle? [...] Combien on a de temps pour s'adapter, si on peut dire, ça c'est la première des choses. C'est sûr le deuxième élément qui est très important, c'est l'impact en termes de quantité de travail. [...]. C'est quoi l'impact sur les programmes? Est-ce qu'une mise à jour est nécessaire? Tout de suite, l'important, on analyse. Est-ce qu'il y a un impact au niveau du coût du dossier? C'est sûr, s'il y a un impact au niveau du coût du dossier, il y a bien des fois qu'on va attendre la date d'application d'entrée du sujet. (un associé, contrôle de la qualité)

À chaque semaine, dans mon département on a un *meeting*. Des fois on le rate, ou si on n'a pas beaucoup de choses, mais c'est dans notre calendrier. Chaque semaine on se rencontre pour des questions qu'on a ou les nouveautés. [...] ou des questions que des gens nous posent. Juste pour en discuter en groupe parce que des fois les réponses sont pas *black and white*, elles sont grises. Qu'est-ce que vous pensez, qu'est-ce qu'on devrait faire? On se tient au courant de tous les *issues*, les gros *issues* qu'on voit. Puis après ça on prépare des cours pour les nouveautés. (un directeur, contrôle de la qualité)

Nous constatons, à la lecture de ces propos, que pour ces cabinets, les sous-processus *interpréter* et *intégrer* sont des processus très liés l'un à l'autre. Il est en fait difficile de les séparer, car lorsqu'un répondant indique que, dans les rencontres, ils discutent des questions pour lesquelles les «réponses ne sont pas *black and white*» (un directeur, contrôle de la qualité), il y a clairement une portion d'interprétation qui a lieu. Crossan et al. (1999) parlent de sous-processus qui se «fondent» (p. 525, traduction) l'un dans l'autre. Rappelons que dans notre recension des écrits certains auteurs (Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Tokar, 2005; Hoogendoorn, 2006) avaient signalé la présence de groupes au sein des organisations facilitant la

compréhension et l'interprétation des nouvelles normes, de façon similaire à ce que nous avons identifié.

Nous constatons également que cette façon de procéder existe uniquement pour des cabinets de 11 associés et plus. Nous avançons donc que, seuls les cabinets ayant suffisamment de ressources pour mettre en place un comité possèdent un processus d'intégration formalisé.

5.2.4.2 Les discussions informelles

Par ailleurs, quelques-uns de nos répondants ont décrit un processus de discussions au sein du cabinet, mais sans que ce soit en comité. Les discussions sont alors davantage informelles, soit entre employés, soit entre associés uniquement. Ces discussions surviennent généralement parce qu'il y a un besoin généré par la nouvelle norme. Ce besoin peut-être la nécessité de prendre une décision quant aux outils, aux formations, ou autres. La frontière est alors parfois friable entre les sous-processus *interpréter* et *intégrer*.

On a des rencontres seulement d'associés. C'est sûr qu'à un moment donné si on a des décisions qu'on sait qui vont prendre, par exemple, deux heures, une heure et demie de discussions sur ce que l'on fait au niveau de telle approche en audit [...] peut-être qu'on va en parler avant, juste avec les associés pour qu'on arrive avec quelque chose de mâché et de décidé dans la formation. (un associé)

Ça va être plutôt moi, mais je me prends deux autres directeurs pour m'aider quand on sait que la nouvelle norme est là. On évalue s'il faut changer de quoi dans nos programmes de vérification, qu'est-ce qu'on doit faire dans nos dossiers? On discute ça avec deux directeurs. (un associé, contrôle de la qualité)

Les praticiens seuls ne semblent pas avoir développé de sous-processus d'intégration similaires permettant une discussion collective des nouveautés et une évaluation des impacts organisationnels. Cela tient vraisemblablement au manque de ressources au sein de ces cabinets. En effet, nous avons constaté que, dans ce type d'organisations, ce sous-processus d'intégration s'effectuait individuellement par l'associé et qu'il ne pouvait donc pas y avoir d'intégration au sens du modèle de Crossan et al. (1999). Nous suggérons donc que, dans un contexte de très petite organisation, ce sous-processus ne peut pas avoir lieu.

5.2.4.3 Le niveau auquel s'opère le sous-processus *intégrer*

Selon le cadre conceptuel retenu, le sous-processus *intégrer* s'effectue au sein du groupe uniquement (Crossan et al., 1999). À la lumière des résultats présentés précédemment, nous arrivons à la même conclusion pour plusieurs de nos répondants. En effet, les comités formels ou les rencontres informelles, décrits précédemment, correspondent à des groupes de travail. Cette façon de procéder se reflète uniquement dans les cabinets participants n'étant pas des praticiens seuls, puisque pour ces derniers, l'intégration semble se fondre avec le sous-processus *interpréter*.

5.2.5 Institutionnaliser

Après avoir analysé le sous-processus *intégrer*, nous allons analyser le sous-processus permettant à la connaissance de prendre racine dans l'organisation, soit *institutionnaliser*. Selon Crossan et al. (1999), l'institutionnalisation reflète le fait que les actions s'intègrent dans les routines de l'organisation et plus particulièrement

dans ses structures, ses pratiques et ses systèmes. À la section 4.3, nous avons spécifiquement identifié les processus organisationnels auxquels s'attarde notre recherche, soit l'identification et la compréhension des changements de normes, la gestion du personnel et enfin la gestion des missions. C'est en analysant les modifications, ou non, dans les routines et les pratiques de ces trois processus organisationnels que nous pourrions comprendre le sous-processus *institutionnaliser*. Rappelons que l'analyse du processus lié à l'identification et la compréhension des changements de normes a été faite dans les sections 5.2.1 à 5.2.4, et n'implique pas le sous-processus *institutionnaliser*. Ce faisant, nous présentons ici uniquement nos résultats à l'égard des processus organisationnels liés à la gestion du personnel et à la gestion des missions.

5.2.5.1 La gestion du personnel

Nous avons analysé le processus organisationnel de la gestion du personnel des cabinets comptables de petite et de moyenne taille en nous penchant spécifiquement sur le recrutement, la rétention et la formation des ressources humaines. Ainsi, nous allons analyser si les routines et les pratiques à cet égard ont été influencées par les changements de normes de certification des états financiers introduits au Canada au cours des années 2000.

5.2.5.1.1 Le recrutement

La majorité de nos répondants a mentionné ne pas avoir modifié la façon «générale» dont le cabinet recrute son personnel depuis le début des années 2000. Pour ces

cabinets, le recrutement s'effectue en grande partie auprès des universités et leurs employés cheminent par après au sein de l'organisation⁹⁵.

On va prendre des gens de l'université. Des gens qui ont le profil de CPA, qui s'en vont à l'examen. [...]. C'est très traditionnel. [...]. C'est comme quand j'étais jeune. (un associé, contrôle de la qualité)

Toutefois, plusieurs de nos répondants ont expliqué avoir modifié, en partie, leurs stratégies de recrutement en raison de besoins différents liés aux nouvelles normes en certification. La modification la plus fréquemment citée par ces répondants a été de cesser d'embaucher des techniciens comptables pour réaliser les missions d'audit. Le recrutement de professionnels ayant un titre comptable, ou en voie de l'obtenir, s'est substitué à l'embauche de techniciens comme le mentionne ce répondant :

Je ne sais pas si je recule avant les années 2000 quand je vous dis ça, mais ... il y a quelques années, on était capable de faire les audits avec du personnel qui n'était pas CA ou CPA. On était capable de fonctionner avec les techniciens, avec des bacheliers sur certains travaux. Maintenant, c'est quasi impossible. Quasi impossible parce que vraiment les notions d'audit sont devenues de plus en plus pointues, difficiles à manipuler et on n'a plus ce type d'employés là. Uniquement des CPA et des stagiaires. (un associé, contrôle de la qualité)

Rappelons que le PCAOB (2008) avait noté que les cabinets inspectés annuellement avaient recruté plus de personnel professionnel pour effectuer les audits.

Toutefois, le recours à des ressources plus qualifiées pourrait changer au cours des prochaines années pour une partie des cabinets de petite et de moyenne taille. En effet, quelques-uns des répondants des cabinets participants ont fait part d'une inquiétude à l'égard de leurs futures recrues. Lors de leurs récentes inspections professionnelles, il leur a été mentionné que le nombre de stagiaires employés par le

⁹⁵ Rappelons que la structure organisationnelle des cabinets comptables est, généralement, une structure «pyramidale» (CCRC, 2012) à la base de laquelle se situent les stagiaires fraîchement émoulus de l'université.

cabinet était trop élevé en regard du nombre d'heures d'audit que celui-ci pouvait leur offrir pour compléter leur stage⁹⁶. Cela pourrait donc occasionner un revirement des pratiques de recrutement par rapport à ce qui a été pratiqué au début des années 2000.

Nous considérons que les cabinets ayant ainsi modifié leur approche en termes de recrutement en réponse aux modifications de normes en certification ont opéré un changement de routines à l'égard du processus de recrutement. Nous n'avons toutefois pas été en mesure de dégager une tendance en fonction de la taille des cabinets puisque cela semble avoir touché tant des praticiens seuls que des cabinets ayant 11 associés et plus. Ce changement de routine reflète, selon nous, le sous-processus *institutionnaliser*.

5.2.5.1.2 La rétention

La plupart de nos répondants ont reconnu que les changements survenus au niveau des normes de certification n'avaient pas eu d'impact sur la rétention du personnel. Beaucoup de ces répondants ont fait état d'une rotation naturelle dans le cabinet, à savoir le fait qu'une fois leur titre professionnel obtenu plusieurs employés quittent pour le secteur privé ou la fonction publique. Cela vient appuyer la difficulté rencontrée par les cabinets comptables de petite et de moyenne taille à recruter des professionnels d'expérience. À quelques reprises nos répondants nous ont fait part de l'impossibilité de recruter du personnel à un niveau autre que celui de stagiaire.

⁹⁶ Voir la section 4.4.2.3.1 pour plus de détails sur les exigences en termes d'heures d'audit pour les candidats à la profession.

On vient juste de savoir que deux *seniors* hier ont donné leur démission. Et c'est normal, ça fait partie des cabinets! [...]. On ne peut pas avoir trop de monde en haut. Ça n'a pas changé. (un directeur, contrôle de la qualité)

Malgré tout, quelques répondants ont noté, au cours de ces dernières années, que certains de leurs employés, quoique peu nombreux, avaient quitté le cabinet en raison des changements survenus au niveau des normes de certification. Ces départs sont principalement liés au changement dans l'approche de l'audit (approche d'audit basée sur les risques).

Quand on est venu changer la façon de voir un audit, c'est de commencer par une approche de risques pour ensuite refléter ça dans le nombre de procédures, la profondeur que tu vas chercher, tes explications. Tout ça, ç'a été très, très difficile, au point où [une personne] est partie [... Elle] était chargée de mission, mais avec beaucoup d'années d'expérience. Ça faisait 10 ans qu'elle faisait ça. Il y a d'autres facteurs qui ont fait qu'elle a quitté. Je te dirais que ce n'est pas le seul point, mais ça a joué définitivement parce que ça a changé son travail, puis elle était moins confortable, donc elle a voulu quitter. (un associé)

Il n'y a pas que les employés qui ont effectué ce choix. En effet, deux de nos répondants ont dit avoir eu connaissance du départ d'associés de leur cabinet ayant pris leur retraite anticipée. Ces départs à la retraite étaient, selon leurs propos, directement liés à l'ampleur des changements à opérer en raison de l'adoption de nouvelles normes.

Il y a un autre associé qui a pris sa retraite rien qu'à cause de ça je pense. [...] lui les changements il était plus capable. Il a pris sa retraite à 60 ans, il a décidé que non, il était plus capable ... il était très bon. Lui aussi avait déjà passé avec sa médaille de bronze. [...] Ça fait cinq ans qu'il ne travaille plus, je pense. À peu près cinq ans [...]. Il ne voulait plus rien savoir. (un associé)

Toutefois, même si nous remarquons que pour quelques cabinets, des employés ou associés ont quitté l'organisation en raison des changements de normes, il s'agissait de départs volontaires. Plus précisément, aucun répondant n'a mentionné que le cabinet avait licencié du personnel conséquemment aux changements de normes. Ce

fait, bien que marginal au sein des cabinets participants, n'a pas été soulevé dans les écrits recensés au chapitre II.

Nous ne considérons pas ici qu'il y ait eu un changement au niveau des routines liées à la rétention du personnel et donc le phénomène d'institutionnalisation n'a pas eu lieu pour cet aspect du processus de gestion des ressources humaines.

5.2.5.1.3 La formation

Plusieurs de nos répondants ont mentionné un impact direct des changements de normes en certification sur les activités de formation du cabinet. Ils ont indiqué que les dernières années avaient été marquées par un accroissement des activités de formation dispensées au sein du cabinet ou suivies par leurs membres. Rappelons que Tokar (2005) et Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski (2006) avaient mentionné qu'un des défis liés à l'implantation des IFRS était la formation des individus à l'égard de ce nouveau référentiel et que le CCRC (2010) avait demandé aux cabinets d'effectuer des formations en vue de l'entrée en vigueur des NCA.

D'autres répondants ont fait état de formations spécifiques données sur des aspects précis liés aux nouvelles normes, par exemple des formations sur le manuel d'assurance qualité du cabinet, sur les nouveaux programmes du cabinet reflétant l'approche d'audit basée sur les risques, ou encore sur le scepticisme professionnel maintenant appelé « esprit critique » dans les normes⁹⁷. Le CCRC (2011) avait

⁹⁷ Rappelons que, dans les NCA, le scepticisme professionnel, ou esprit critique, est la pierre angulaire de l'audit. En effet, selon la NCA 200.15 : «L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit, en étant conscient que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers». Par ailleurs, il est mentionné dans les modalités d'application de la même norme que : «l'esprit critique est indispensable à une appréciation critique des éléments probants» (A20).

d'ailleurs indiqué la nécessité pour les cabinets d'offrir des formations à leurs membres sur ce dernier point très précisément.

Le plus dur, ça a été un effort énorme, c'était un très gros effort de monter la méthodologie et les outils. Et aussi en termes de formation, il y a eu un gros effort de formation. (un associé, contrôle de la qualité)

Je suis allé suivre un cours pour l'intégration du MAQ [Manuel d'assurance qualité], puis on s'est fait une formation quasiment de deux jours dessus. (un associé)

Enfin, un de nos répondants nous a mentionné que le cabinet offre, depuis les cinq dernières années, davantage de formations à l'interne en raison de l'embauche d'une personne responsable exclusivement du contrôle de la qualité et des services d'audit. Cette embauche a été faite en réaction à l'évolution rapide et continue des normes en certification.

Ces éléments reflètent tous des modifications aux routines organisationnelles en matière de formation puisque les changements de normes ont entraîné la mise en place de formations nouvelles. Nous avançons également que le rythme des formations a, durant cette période de changements, été plus soutenu que par le passé, le nombre de formations ayant augmenté pour plusieurs cabinets de notre étude. Les cabinets de 11 associés et plus semblent avoir été plus affectés par cet effort de formation que les cabinets de quatre associés et moins sans que l'on puisse toutefois dégager une différence très marquée entre les groupes selon la taille.

En conclusion, nous suggérons qu'à l'exception de la formation, les processus liés à la gestion des ressources humaines dans les cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude ont été peu influencés par les changements de normes du début des années 2000. L'institutionnalisation a donc eu lieu à l'égard des activités de formation des cabinets de petite et de moyenne taille, sans s'être matérialisée dans les activités de recrutement et de rétention.

5.2.5.2 La gestion des missions

Le dernier processus organisationnel à l'étude est celui relié à la gestion des missions. Nous présentons les résultats en lien avec les modifications, ou non, de routines et de procédures de ce processus organisationnel. L'analyse de ces résultats nous permettra de déterminer dans quelle mesure le sous-processus *institutionnaliser* a eu lieu à l'égard de ce processus organisationnel.

Lors de l'analyse de nos données, nous avons identifié trois éléments clés faisant partie des routines et des procédures liées à la gestion des missions de certification. Ces trois éléments sont : les procédures mises en place pour exécuter les missions de certification en conformité avec les normes; les outils mis à la disposition des membres du cabinet pour réaliser et/ou documenter les procédures; la structure organisationnelle du cabinet soutenant la réalisation des missions. Ce sont ces trois éléments que nous allons analyser plus en détails sous l'angle de l'institutionnalisation.

5.2.5.2.1 Les procédures

Dans cette section nous analysons en quoi les procédures en lien avec la gestion des missions de certification ont été influencées par les changements de normes depuis le début des années 2000. Aux fins de l'analyse, nous entendons par *procédures* les procédures liées à la réalisation d'une mission de certification, mais également les procédures en lien avec le système de contrôle de la qualité du cabinet. Les procédures d'audit comportant un élément d'imprévisibilité⁹⁸ et celles visant la

⁹⁸ Selon la NCA 240.29c) (antérieurement le chapitre 5135), l'auditeur doit : «introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.»

corroboration des écritures de journal⁹⁹ requises par la NCA 240 sont des exemples des procédures obligatoires liées à la réalisation d'une mission d'audit. La revue de contrôle de la qualité d'une mission d'audit est, quant à elle, une procédure liée au système de contrôle de la qualité.

Tout d'abord, nous avons pu constater que tous les cabinets participants avaient mis en place une ou plusieurs nouvelles procédures afin de répondre aux exigences des nouvelles normes. Rappelons que dans son rapport d'inspection de 2010 le CCRC avait indiqué qu'à la suite de l'adoption des NCA les auditeurs devraient compléter de nouvelles procédures. Nous présentons dans le tableau 5.3 les principales procédures rapportées par nos répondants comme ayant été mises en place lors des changements de normes. Nous avons regroupé ces procédures en fonction de chacun des quatre grands blocs de changements analysés dans notre étude, à savoir : la règle d'indépendance harmonisée; la norme régissant le contrôle de la qualité au sein des cabinets comptables; les mises à jour de 2004/2005 en vue de l'harmonisation avec les ISA (NVGR - 2004/2005) et le basculement vers les NCA. Pour ne pas alourdir le tableau, nous avons délibérément choisi de ne pas inclure de verbatim.

⁹⁹ Rappelons que, selon la NCA 240.32a), «indépendamment de son évaluation des risques de contournement des contrôles par la direction, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à vérifier le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers.»

Tableau 5.3

Principales procédures organisationnelles développées conséquemment à l'implantation des changements de normes en certification du début des années 2000 au Canada

Règle d'indépendance harmonisée
Questionnement accru lorsqu'un nouveau client sollicite le cabinet (<i>indépendance</i>)
Formalisation du processus d'acceptation-reconduction de mission (<i>aspect éthique</i>)
Rotation du personnel sur les différentes missions au fil des années
Rotation aux sept ans des associés responsables des sociétés cotées et/ou des émetteurs assujettis
Norme de contrôle de la qualité
Discussion entre associés des besoins d'effectuer une revue de contrôle de la qualité
Questionnement accru lorsqu'un nouveau client sollicite le cabinet (<i>intégrité</i>)
Révision par un associé indépendant des audits de sociétés cotées
NVGR – 2004/2005
Formalisation du processus d'acceptation-reconduction de mission (<i>discussions entre associés</i>)
Accroissement du travail effectué sur les produits (<i>documentation et/ou nombres de tests</i>)
Refonte de la méthodologie d'audit, incluant la compréhension de l'entité, y compris de son contrôle interne
Procédures d'audit comportant un élément d'imprévisibilité
Corroboration des écritures de journal
Formalisation de la planification de toutes les missions d'audit
Préparation accrue du client pour la mission d'audit

Tableau 5.3 (suite)

Principales procédures organisationnelles développées conséquemment à l'implantation des changements de normes en certification du début des années 2000 au Canada

Normes canadiennes d'audit
Finaliser la revue de contrôle de la qualité avant la signature du rapport par l'auditeur (NCA 220)
Discussions accrues avec la direction et/ou les responsables de la gouvernance (NCA 260 et NCA 265)
Calcul d'un seuil de signification des travaux (NCA 320)
Analyse des dossiers de l'auditeur précédent (NCA 510)
Analyse des estimations des années antérieures (NCA 540)
Procédures diverses en lien avec les événements postérieurs à la date de clôture (NCA 560)
Documentation de la date d'approbation des états financiers par les personnes ayant l'autorité nécessaire (NCA 700)

Nous allons analyser un peu plus en détails certaines de ces nouvelles procédures, telles qu'elles nous ont été expliquées par nos répondants.

Plusieurs de nos répondants ont fait état de nouvelles procédures lors de l'acceptation ou la reconduction d'une mission. Ces nouvelles procédures, selon les cabinets auxquels nos répondants appartiennent, peuvent aller de la simple documentation du processus d'acceptation/reconduction d'une mission, à la discussion entre associés, ou à l'approbation par un deuxième associé.

On a un questionnaire pour l'acceptation, puis selon les conditions ça va prendre notre approbation. Pour les sociétés publiques, on a un processus qui fait en sorte qu'on doit se renseigner sur les gens et la société pour laquelle on accepte le nouveau mandat. Aussi, à travers le cabinet, on pose des questions à l'ensemble du personnel pour voir s'ils détiennent des intérêts dans cette

société. Puis, on a un comité qui se réunit avec cette information et qui va décider de l'acceptation. (un associé, contrôle de la qualité)

Maintenant, tous les lundis [lors de la rencontre des associés], ce [que l'on note] dans nos procès-verbaux, c'est [l'] acceptation d'un client, ce qui, avant peut-être [...] ne se discutait pas vraiment entre associés. L'associé prenait [le nouveau client]...c'est tout. Tandis que maintenant, on en parle entre associés tous les lundis. (un associé)

On a aussi un associé en certification, qui est en charge du département de certification, qui approuve toutes les ouvertures de comptes. Il voit tous les états financiers, que ce soit la notion de crédit ou la notion de risque professionnel. Toutes ces notions-là sont passées en revue par cet associé en charge du département de certification. (un associé)

L'évaluation du risque de fraude¹⁰⁰, rendue obligatoire avec le chapitre 5135 puis la NCA 240, a nécessité pour la majorité des cabinets participants l'implantation de nouvelles procédures et techniques. Auparavant, selon quelques-uns de nos répondants, c'était la découverte d'éléments suggérant la présence d'une fraude qui déclenchait un travail spécifique à l'égard du risque de fraude. Aujourd'hui, les cabinets, quels qu'ils soient, doivent avoir des procédures exigeant d'aborder de front cet aspect avec leur client, et c'est parfois ce qui rend la chose complexe. La majorité de nos répondants ont dû instaurer des discussions sur les risques de fraude avec les dirigeants et/ou les responsables de la gouvernance de l'entreprise cliente. Toutefois, dans un environnement où la très grande partie des clients sont des PME, dans lesquelles les propriétaires sont aussi les dirigeants, les discussions sont parfois délicates, notamment lorsque, par le passé, elles n'avaient pas lieu.

Ça prend du doigté un petit peu dans le marché de la PME. Les grosses compagnies publiques vont comprendre ça, car toutes sortes d'affaires peuvent arriver dans le cadre d'une compagnie publique. Mais là, l'entrepreneur, puis son contrôleur, c'est dur de les approcher et de leur dire : «selon toi, est-ce qu'il y a de la fraude ici?» Si le contrôleur dit oui, c'est qu'il n'a pas fait sa job, donc il ne te le dira pas. Il y a beaucoup d'automatismes. Tu voudrais avoir la vraie

¹⁰⁰ Pour plus de précisions, voir la section 1.3.3.2.

affaire, mais ça prend du doigté et de l'expérience pour voir. (un associé, contrôle de la qualité)

Ainsi, à l'image de ce répondant, quelques-uns de nos répondants considèrent ces discussions comme stériles, car pour une PME, elles ne permettent pas d'atteindre un des objectifs souhaités de la norme. En effet, un de ces objectifs est l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers (NCA 240.10.a). Or ces répondants mentionnent que, lorsqu'ils posent des questions à ce sujet aux dirigeants et/ou aux responsables de la gouvernance (tel que la norme l'exige), ils se font souvent répondre qu'il n'y a pas de risque de fraude au sein de leur entreprise. Il devient alors difficile pour l'auditeur d'évaluer adéquatement où se situent les risques de fraude, exception faite de la présomption à l'égard de la constatation des produits.

Cette présomption a entraîné pour plusieurs cabinets participants des modifications dans leurs procédures. Entre autres, la quantité de procédures de corroboration effectuées sur les produits a augmenté, le poste comportant par hypothèse de base un risque important d'anomalies significatives. Les praticiens sont non seulement tenus de documenter en quoi les produits comportent ce risque d'anomalies significatives, mais ils doivent aussi documenter les raisons qui justifient qu'ils ont considéré que les produits n'étaient pas à risque important d'anomalies significatives, le cas échéant. Lorsque nous avons demandé à nos répondants de quelle façon la présomption de risque d'anomalies significatives lié à la constatation des produits avait influencé l'exécution des missions, quelques répondants ont mentionné un faible impact. Pour ces quelques cabinets, l'impact fut davantage un accroissement de la documentation tel que l'exige la norme. En effet, ces cabinets ont une grande partie de leur clientèle pour laquelle les risques de fraude eu égard à la constatation des produits sont jugés relativement faibles. Citons à titre d'exemple, les cabinets dont la

clientèle d'audit est principalement des OSBL¹⁰¹ dont les produits proviennent d'une ou quelques subventions. Pour ces entités, la constatation des produits en tant que telle ne comporte que peu de risque d'anomalies significatives lié à la fraude. Soulignons que la NCA 240.A30 mentionne que : «l'auditeur peut conclure qu'il n'y a pas d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits dans le cas où les produits sont générés par un seul type d'opérations simples» (ce qui peut être le cas d'une subvention accordée à un OSBL). Alors, pour ces cabinets, bien souvent, documenter pourquoi ils écartaient la présomption de l'existence de risque de fraude dans la constatation des produits fut le seul impact. Ce constat ne signifie pas que ces cabinets n'appliquent pas d'autres procédures à l'égard du risque de fraude pouvant être présent dans d'autres postes des états financiers à l'image des propos de ce répondant.

[Pour les] mandats d'OSBL, il n'y a pas de risques de fraude [lié à la constatation des produits] parce que [les revenus] ce sont des subventions. Tu reçois une subvention d'un million, comment tu fais pour frauder ça? La fraude, s'il y en a une, ça va être dans les dépenses [pas sur les produits, car difficile de surévaluer/sous-évaluer le montant d'une subvention aux états financiers]. Parce que pour les revenus [le risque de fraude], ça va avec la collecte des dons, mais il y a beaucoup [d'OSBL] qui n'en ont pas. Ce n'est pas significatif. À ce moment-là [s'il y a des collectes de fonds], on met toujours une réserve, en tout cas, 99% ont une réserve. Si on revient encore sur le risque de fraude, quand 99% de nos audits ce sont des OSBL, le risque de fraude sur [la constatation d]es produits, ce n'est pas vrai. (un associé, contrôle de la qualité)

Les autres changements impliqués par la NCA 240 dans les procédures sont l'exécution de procédures d'audit à l'égard des écritures de journal ou encore l'inclusion d'un élément d'imprévisibilité qui n'étaient pas explicitement requis par le passé. Notons toutefois que, mise à part une augmentation du temps de travail, ces éléments ne sont pas considérés comme un changement majeur par nos répondants,

¹⁰¹ Nous utilisons dans le texte le terme «OSBL» puisque c'est le terme qui est actuellement utilisé dans le Manuel de CPA Canada, bien que le terme «OBNL» (Organisme à but non lucratif) soit également utilisé dans la pratique.

d'autant que certains effectuaient de telles procédures avant même la mise en place de cette norme. En effet, quelques-uns de nos répondants ont soulevé le fait que déjà par le passé ils introduisaient une forme d'élément d'imprévisibilité lors de l'exécution de missions d'audit, entre autres, par le fait que d'une année à l'autre, pour le même client, ils n'effectuaient pas de façon systématique les mêmes tests¹⁰² comme le souligne ce répondant.

Dans le temps [avant la publication du ch. 5135 et par la suite de la NCA 240], ce n'est pas parce qu'une année je faisais de quoi que l'année d'après, quand je faisais [ce même] client, je ne décidais pas de faire autre chose [soit, des tests non prévus]. Pour moi, [la publication des nouvelles exigences] ne devrait pas avoir changé [cet aspect] parce que même si dans le temps on n'avait pas [à évaluer le risque de] fraude, on devait s'assurer que le client était correct. Ce n'est pas parce que tu faisais de quoi que tu allais toujours faire de la même façon [les tests et les procédures d'audit]. (un associé)

Un autre changement dans les normes de certification, techniquement peu complexe aux dires de nos répondants, mais à l'origine de nouvelles procédures dans l'exécution des missions, est l'audit initial des soldes d'ouverture (NCA 510). Cette nouvelle norme a, au sein de plusieurs cabinets, nécessité une étape supplémentaire lors de l'exécution d'une mission d'audit effectuée l'année précédente par un confrère. Ainsi, quelques-uns de nos répondants vont maintenant examiner le dossier de l'année précédente dans les bureaux de leur prédécesseur, chose qu'ils ne faisaient pas auparavant. Si quelques-uns de nos répondants semblent s'être résignés à cet état de fait, d'autres sont plus critiques à l'égard de cette procédure. Plus particulièrement, ils y voient une sorte de double message envoyé par la profession. En effet, ces répondants considèrent que tout auditeur est tenu de suivre les mêmes normes d'exercice. Ainsi, si l'année précédente, un audit a été effectué et qu'un rapport sans réserve a été émis, ils ne comprennent pas pourquoi le nouvel auditeur devrait revoir

¹⁰² Selon la NCA 240.A36 un élément d'imprévisibilité peut être introduit dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit. Cela peut être l'utilisation de méthodes de sondages différentes.

le travail effectué lors de l'exercice précédent. Cette interrogation en laisse perplexe plus d'un.

Pense à ça, la position dans laquelle on est maintenant. Écoute, il est peut-être membre de mon Ordre, il a peut-être le même code de déontologie et les mêmes exigences que moi, mais je ne peux pas me fier à ce qu'il a fait. Donc, ce qu'il a fait, ça ne veut pas dire grand-chose, je vais aller voir ce qu'il a fait. Comme ordre professionnel, c'est étrange, je ne peux pas me fier à ce que l'autre a fait. [...] Ça fait un drôle de message. (un associé, contrôle de la qualité)

La communication avec les responsables de la gouvernance (NCA 260 et 265) a nécessité, selon plusieurs de nos répondants, l'instauration de nouvelles procédures. Ces normes ont entraîné des échanges directs et plus formels avec les membres du conseil d'administration et/ou du comité d'audit. La publication de ces exigences a généré, au sein de plusieurs cabinets, plus de rencontres avec les dirigeants et/ou les responsables de la gouvernance des organisations clientes que par le passé. Il en résulte également un nombre plus important de communications écrites, notamment en regard des déficiences du contrôle interne, que par le passé.

Ce sont des conversations que l'on n'avait pas avec ces gens-là. [...] Quand on est venu avec les comités d'audit, quand il y en avait un, c'est la première fois qu'on les rencontrait pour parler de ça. Les conversations ont été un peu plus longues. (un associé)

Une des modifications des normes qui a suscité le développement de stratégies multiples est sans aucun doute le changement de la date du rapport de l'auditeur (NCA 700) conjugué à la NCA 560 sur les événements postérieurs à la date de clôture. Cette modification, qui de l'avis des répondants l'ayant abordée, n'est pas complexe en soi, a créé, et crée encore, un important problème de logistique. La conjugaison de ces deux normes nécessite que l'auditeur effectue du travail sur les événements survenus jusqu'à la date à laquelle les états financiers sont approuvés par les personnes en ayant l'autorité au sein de l'organisation. Or, si pour certaines entreprises (les sociétés ouvertes notamment) cette date est fixée relativement tôt dans

le processus d'élaboration et de vérification des états financiers, pour d'autres entreprises cette date est parfois difficilement prévisible. Il devient alors difficile pour l'auditeur de planifier, et d'exécuter, le travail sur les événements postérieurs à la date de clôture, comme entre autres la procédure de confirmation des litiges. Pour remédier à cette problématique, les cabinets ont mis en œuvre diverses stratégies. Parmi les stratégies mentionnées, nous retrouvons celle qui consiste à demander au client d'envoyer à l'auditeur la documentation nécessaire pour compléter le dossier dès que la date d'approbation est connue. Après analyse de la documentation reçue, les faits sont corroborés avec le client lors d'une discussion par un membre de l'équipe de mission par exemple. D'autres cabinets ont revu leur calendrier de travail et ont retardé leur entrée chez le client afin de terminer le travail d'audit à une date qui se rapproche le plus possible de la date d'approbation des états financiers. Cette façon de faire permet de réduire la période de temps entre la date à laquelle l'auditeur termine ses travaux chez le client et la date d'approbation des états financiers. Quelques cabinets ont demandé à leurs clients (des OSBL) de faire modifier les règlements pour que l'approbation ne soit pas faite lors de l'assemblée générale, mais par un comité de direction permettant ainsi une certaine marge de manœuvre en cas de modifications souhaitées aux états financiers. Toujours, dans le cas particulier des OSBL, quelques cabinets ont développé la technique du *double jeu* d'états financiers. Cette technique consiste à présenter des états financiers projets à l'assemblée générale aux fins de discussions. Une fois la présentation des états financiers faite par l'auditeur, si aucune modification n'est requise par l'assemblée générale, celui-ci présente un deuxième ensemble d'états financiers, cette fois-ci final, pour approbation (conservé dans son porte-document). Cela n'est naturellement possible que lorsqu'il n'y a pas de modification requise entre le projet et le final, ce qui, selon nos répondants, est pratiquement toujours le cas. Il arrive également à l'occasion que l'auditeur, lors de la présentation des états financiers au client pour approbation, effectue du travail la journée même sur les derniers éléments survenus dans l'entité pour s'assurer que rien ne vient modifier son opinion.

En plus de toutes ces nouvelles procédures que nous venons d'exposer, la plupart des répondants interrogés nous ont aussi fait part d'un accroissement de la documentation en regard des dossiers d'audit d'états financiers entraînant, par le fait même, un accroissement de la quantité de travail. Nous considérons la documentation comme une procédure liée à la réalisation d'une mission puisque c'est elle qui permet la constitution du dossier d'audit. Cette augmentation de la documentation est la résultante directe des changements de normes survenus au cours des dernières années selon nos répondants. Plusieurs d'entre eux ont même fait état du poids que représente actuellement la documentation dans la réalisation des dossiers.

La lourdeur des questions. [...] ce ne sont pas les normes [...] je pense, que c'est plus les questionnaires, la documentation. (un associé)

Il y a des choses qu'on documentait moins avant. La planification, le calcul du seuil d'importance relative, la reconduction du mandat ... tout remplir ces affaires-là, ça finit plus. (un associé)

Ce type de propos laisse entrevoir que ces répondants considèrent cet aspect des changements de normes, soit la documentation, comme un fardeau supplémentaire qui n'était pas présent par le passé. Durocher et al. (2016) avaient, à cet égard, noté la multiplication des listes de contrôle dans les dossiers, ce qui représente aussi une augmentation de la documentation.

La majorité de nos répondants a aussi mentionné la mise en place de nouvelles procédures en lien avec le contrôle de la qualité, telles que le suivi du système de contrôle de la qualité ou encore les revues de contrôle de la qualité de certains dossiers. Toutefois, plusieurs de nos répondants ont indiqué que les normes de contrôle de la qualité n'avaient pas eu un impact significatif pour leur cabinet, car celui-ci avait antérieurement un système de contrôle de la qualité. Le CCRC (2004) avait fait le même constat, mais uniquement pour les cabinets appartenant au groupe

des Big Four. Selon nos données, plusieurs cabinets de petite et de moyenne taille possédaient également, avant la publication de la NGC-CQ, un système de contrôle de la qualité. Toutefois, la publication de la NGC-CQ, puis de la NCCQ-1, a nécessité une formalisation de certains aspects, et plus particulièrement une documentation accrue du système de contrôle de la qualité. La formalisation de systèmes déjà existants représente davantage une mise à jour de procédures qu'une mise en place de nouvelles procédures. C'est au sein des cabinets de cinq associés et plus que la formalisation de procédures existantes en matière de contrôle de la qualité s'est principalement faite. En effet, seulement quelques répondants des cabinets de quatre associés et moins ont mentionné avoir déjà en place des procédures de contrôle de la qualité avant l'instauration de la NGC-CQ et par la suite de la NCCQ-1. Ainsi, nous suggérons que ces cabinets ont davantage été touchés par ces normes que les cabinets de cinq associés et plus qui avaient par le passé un système de contrôle de la qualité.

Peut-être que ça a vraiment plus structuré le *monitoring* qu'on faisait à l'interne. Évidemment, la revue de l'associé indépendant. Mais pour ce qui est des autres morceaux, si on pense *tone at the top*, évaluation ... ces morceaux-là étaient pas mal en place [...]. Ce qu'on a fait, c'est qu'on a amélioré la documentation qu'on avait. Les impacts, c'est surtout au niveau du *monitoring* et puis la revue de l'associé indépendant. (un associé, contrôle de la qualité)

Quelques-uns de nos répondants, dont les cabinets ayant dans leur clientèle des sociétés cotées et/ou des émetteurs assujettis, nous ont fait part de l'obligation liée à la rotation des associés responsables du dossier d'audit après une implication de sept ans dans la mission. Certains répondants de ces quelques cabinets ont présenté des points de vue différents à l'égard de cette exigence. Ceux appartenant à un cabinet de 11 associés et plus n'y voient que la mise en place d'une nouvelle façon de faire les choses sans que cela ait occasionné des problèmes de gestion particuliers. Alors que ceux appartenant à un cabinet de cinq à dix associés y voient une gestion un peu plus

complexe en raison du nombre restreint d'associés au sein du cabinet pouvant être responsables de ces dossiers.

Certaines nouvelles pratiques ont eu pour objectif de permettre des gains d'efficience ou encore de permettre une meilleure gestion des risques. Quelques répondants nous ont mentionné que leurs cabinets avaient mis en place des procédures pour mettre davantage leurs clients à contribution lors de la préparation de la mission d'audit afin de réduire le temps de travail et les coûts d'exécution, et conséquemment, les honoraires facturés au client. Notamment, il a été demandé à certains clients d'effectuer une description *préliminaire* des systèmes de contrôle interne¹⁰³ lorsque celle-ci n'était pas présente au sein de l'organisation, par exemple dans un manuel de procédures. Une très grande partie de la clientèle de nos cabinets participants sont des PME qui ne disposent pas de manuels de procédures comme il peut en exister au sein des grandes organisations. L'auditeur de ces grandes organisations peut demander ces manuels de procédures pour l'aider dans sa documentation du contrôle interne dans son dossier d'audit, en sus d'autres procédures d'audit¹⁰⁴. Dans les PME, ce type de documentation n'existant pas, quelques-uns de nos répondants ont demandé à cette clientèle d'élaborer une description *préliminaire* de leurs procédures lorsque cela était possible. C'est à partir de cette description *préliminaire* que ces praticiens documentent, en partie, le contrôle interne dans leur dossier d'audit et effectuent le travail requis par la NCA 315 à l'égard des contrôles internes. Cette nouvelle façon de procéder touche principalement des cabinets ayant plus de 11 associés. Lors de notre discussion au chapitre VI, nous reviendrons sur les enjeux potentiels que peut soulever cette façon de faire.

¹⁰³ Rappelons que, dans la mise à jour No 22 de l'ICCA (2005), le chapitre 5141 nécessitait la compréhension de l'entité et de son environnement, ce qui impliquait, entre autres, la description des systèmes de contrôle interne des organisations auditées.

¹⁰⁴ À titre d'exemple, l'auditeur peut discuter avec les membres de la direction, ou toute autre personne de l'entité, pour valider et compléter la documentation du contrôle interne, et par la suite il effectuera les tests de conception et de mise en place de ces contrôles tels que l'exige la norme.

Ce qui a changé, c'est qu'évidemment, le client ne voulant pas augmenter ses honoraires, on a dit : « parfait, vous ne voulez pas les augmenter, vous allez travailler! » Donc, à ce moment-là, on a vraiment poussé. Ça n'a pas toujours réussi, mais on a poussé de plus en plus les clients à se préparer pour la fin d'année. On incluait même des clauses dans nos lettres de mandat, « si vous n'êtes pas prêts, vous allez vous le faire charger! » On allait loin parce qu'on était tanné. C'est sûr qu'on fait travailler beaucoup le client. On a transféré un peu de charges vers le client. [...]. On envoie une liste préparatoire [des documents requis pour commencer le travail d'audit]. On fait travailler le client. On lui envoie des questionnaires à remplir sur les connaissances des affaires du client. « Documente-nous tes processus, tout ton contrôle interne! » On fait travailler beaucoup le client. (un associé)

Une autre modification, dans les façons de réaliser les missions d'audit, mentionnée par la majorité de nos répondants, est la constitution des équipes de travail. En effet, ces cabinets ont affecté différemment le personnel aux missions d'audit en raison des changements survenus dans les normes de certification. Les modifications apportées à la composition des équipes peuvent être liées à la compétence des individus, à leur expérience, ou encore à des questions d'éthique. En effet, ces répondants nous ont mentionné qu'avec la complexification des normes, ils ont été amenés à affecter à leurs missions d'audit les membres jugés les plus compétents en la matière ou ceux ayant à leur actif le plus grand nombre d'heures en audit. Comme nous le discuterons aussi ultérieurement, les associés ont pris une place plus importante dans la réalisation des missions d'audit principalement en ce qui a trait à la planification. Enfin, en raison des nouvelles règles d'indépendance, il a parfois été nécessaire pour quelques cabinets de revoir le personnel désigné pour réaliser une mission d'audit en raison de conflits d'intérêts potentiels. Le propos de ce répondant illustre bien ce fait :

Ça nous est arrivé à un moment donné on avait eu un mandat, puis l'employé [du cabinet], c'était son oncle. Peut-être que l'Ordre ça ne le dérange pas¹⁰⁵! On n'a pas pris de chance, on ne l'a pas impliqué dans le mandat pour éviter quoi que ce soit. (un associé, contrôle de la qualité)

Le dernier constat lié aux procédures concerne la disparition d'une pratique au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude. Quelques répondants nous ont mentionné que le cabinet avait changé ses pratiques en matière d'acceptation de clientèle. La pratique antérieure de ces cabinets consistait à accepter tout nouveau client sans qu'une analyse très élaborée et structurée ne soit effectuée ni même documentée au dossier. Maintenant, en raison des nouvelles normes (soit l'obligation d'effectuer une analyse de l'intégrité du client (NCCQ-1.26.c)), une analyse systématique, mieux structurée et documentée est effectuée lorsqu'un nouveau client sollicite les services de ces cabinets. Rappelons que le CCRC (2007) avait soulevé pour certains cabinets régionaux et locaux le manque d'évaluation de l'intégrité et de la réputation de la direction et du conseil d'administration des clients. Ainsi, ces cabinets de notre étude semblent avoir mis en place des mesures pour pallier ce manque, puisqu'ils n'acceptent plus de nouveaux clients sans faire une analyse préalable, ou ont exclu certains secteurs économiques de leur clientèle. Nous avons constaté que ce phénomène était plus marqué dans les cabinets de quatre associés et moins, sans pour autant que cela soit généralisé à l'ensemble de ces cabinets participants.

Il y a certains clients à un moment donné pour lesquels on a fait un ménage. On avait une personne, un directeur, qui avait beaucoup de clients dans le domaine des bars, des choses comme ça. On lui a dit : «tu fais le ménage parce que ça ne nous tente pas d'avoir notre nom dans le journal!» (un associé)

¹⁰⁵ Notre répondant fait référence ici au fait que selon la règle 204.4.1) a) il ne s'agit pas d'une interdiction, l'interdiction se limitant à la famille immédiate, soit le conjoint et les personnes à charge, lorsqu'il s'agit d'une mission de certification.

Avant, un nouveau client nous appelait, c'était presque systématique qu'on disait oui. À moins qu'il ait dit : «j'ai les normes IFRS» qui n'existaient pas dans le temps. Mais, outre ça, c'était presque systématique. Maintenant, on va faire des recherches sur Internet pour savoir s'il n'aurait pas un dossier criminel ou quelque chose qui ressortirait. Avec Internet, on le saurait assez rapidement. On va regarder l'entreprise aussi, si elle a une bonne crédibilité, si elle n'a pas fait l'objet de poursuites, ou des choses comme ça. Tout ça sur Internet. (un associé)

Ce constat, quant à l'acceptation de nouveaux clients, laisse entrevoir que ces cabinets ont changé leurs pratiques pour les rendre plus conformes à certains aspects éthiques. En n'acceptant plus aujourd'hui de s'associer avec un client, sans s'assurer de sa crédibilité et de son intégrité, ces cabinets affichent une plus grande préoccupation à l'égard des enjeux éthiques de leur profession. Nous reviendrons sur cet aspect dans une discussion plus large au chapitre suivant.

Pour conclure, il se dégage de nos résultats que le sous-processus *institutionnaliser* a bel et bien eu lieu au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude à l'égard de la gestion des missions. Cette institutionnalisation s'est reflétée par des modifications des procédures d'exécution des missions d'audit des états financiers pour répondre aux nouvelles exigences.

5.2.5.2.2 Les outils

La mise en place de nouvelles procédures a nécessité le développement de nouveaux outils de travail au sein des cabinets, voire l'adaptation d'outils existants. Avant d'aller plus loin dans l'analyse, définissons ce que nous entendons par «outil» dans un contexte de certification des états financiers. Selon la NCA 230 – Documentation de l'audit : «l'auditeur doit préparer en temps opportun la documentation de l'audit»

(NCA230.7)¹⁰⁶. La documentation du dossier peut s'effectuer de différentes façons, et, entre autres, comme mentionné dans la NCA 230.A3, elle peut comprendre des programmes d'audit.

Aux fins de notre analyse, nous considérons donc que les programmes d'audit sont des outils utilisés par les cabinets comptables et que tous les documents inclus dans le programme d'audit et/ou dans le dossier de mission sont également des outils. Ainsi, des questionnaires, des formulaires, des listes de contrôle, des feuilles de travail, et tout autre document sont considérés comme des outils de travail. Compte tenu de l'importance de ces outils dans l'exécution des missions de certification, nous considérons que des modifications apportées à ces outils, voire la création de nouveaux outils, s'apparentent à une modification des routines organisationnelles des cabinets comptables et reflètent ainsi une forme d'institutionnalisation de la connaissance. Toutefois, la notion d'outil ne se limite pas au programme et à la documentation constituant le dossier d'audit. Tout autre élément permettant la gestion de la mission est également considéré comme un outil. À titre d'exemple, nous incluons dans notre analyse les manuels de politiques et de procédures, les logiciels utilisés pour la réalisation des missions, ou encore les bases de données utilisées par le cabinet.

La modification d'outils déjà existants

La plupart de nos répondants ont indiqué que les changements de normes en certification des dix dernières années avaient entraîné des mises à jour au niveau de certains de leurs outils. Les programmes d'audit, notamment, ont fait l'objet de modifications importantes selon la majorité de nos répondants. Nous confirmons ce

¹⁰⁶ Selon la NCA 230.2a et b) «la documentation de l'audit permet :

- a) d'étayer la conclusion tirée par l'auditeur quant à l'atteinte de ses objectifs généraux;
- b) d'attester que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux NCA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.»

que Beaudin (2009) suggérait, soit le fait que les NCA entraîneraient des modifications aux programmes d'audit existants. Cet outil a été modifié, de façon plus ou moins importante, à chacun des quatre grands blocs de changements de normes à l'étude. Les citations suivantes illustrent certains des changements apportés par les cabinets au niveau des programmes d'audit.

Je vous dirais c'est le changement de l'approche, 2004, 2005, 2006. [...]. Parce que chez nous ce que ça nous a forcés à faire, ça nous a forcés à tout revoir complètement notre méthodologie, la baser évidemment encore plus sur les risques qu'elle l'était et donc tout aller refaire nos questionnaires aussi. [...]. (un associé, contrôle de la qualité)

C'est venu ajouter un questionnaire en termes de documentation à compléter [...] à savoir la réputation, connaissance, qui réfère [le client] ... tout le processus, le risque pour le cabinet, le secteur d'activité. (un associé, contrôle de la qualité)

Les normes d'indépendance, on a une section de notre programme d'audit qui traite de l'indépendance, tous les responsables de mission la signent, dedans il y a des questions spécifiques : «connaissiez-vous le client?» Au niveau technique la norme est respectée dans le sens où on a un formulaire qui traite d'indépendance, qui va être signé par le stagiaire, par toute l'équipe de mission, ils sont conscientisés à ça. (un associé, contrôle de la qualité)

Mais après ça, quand les NCA sont arrivées, il y a eu pas mal de choses qui ont changé, des termes, des façons de faire. J'ai tout refait, tout l'audit vraiment, toute la planification [...], toute la matrice de risques, tout ça, ça a été refait ... parce que tous les termes ont changé, tout le seuil de signification des travaux, le seuil de signification général, ça n'existait pas avant, l'importance relative c'était plus le bon terme. Il y avait toute une refonte à ce niveau-là donc je l'ai refait ... ça changeait quand même beaucoup de choses. (un associé)

Trois de nos répondants nous ont spécifiquement fait part de l'impact des changements de normes sur les systèmes d'information. En effet, les programmes d'audit ainsi que les états financiers modèles de ces cabinets font partie des systèmes d'information, et les modifications qui y ont été apportées ont nécessité des changements importants dans ces systèmes. Prat dit Hauret et Husser (2006) avaient,

eux aussi, mentionné dans leur étude l'impact des changements de normes sur les systèmes d'information. Rappelons aussi que Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) avaient indiqué qu'une partie des cabinets de leur étude s'était dotée du logiciel CaseWare suite à l'implantation des ISA.

C'est juste de recréer les programmes. Et nous c'est tout programmé dans CaseWare. [...]. Il y a de l'informatisation, des liens logiques ... supposons que tu cotes ton environnement de contrôle, si tu dis qu'il est pauvre ça va te bloquer des programmes. C'est ça qui a causé le plus de travail et non la complexité de la norme. (un directeur, contrôle de la qualité)

Afin d'avoir une meilleure compréhension des outils ayant été modifiés au sein de nos cabinets participants à la suite des changements de normes en certification, nous présentons les principaux changements mentionnés par nos répondants dans le tableau 5.4. Nous avons utilisé la même présentation qu'au tableau 5.3 soit en fonction des quatre grands blocs de changements analysés dans notre étude.

Ce tableau nous permet de constater que les mises à jour identifiées par les répondants de notre étude sur le plan de leurs outils de travail touchent principalement l'ajout de questionnaires/formulaires aux programmes d'audit existants, à l'exception du Manuel d'assurance qualité (MAQ) et de modèles de rapports de l'auditeur indépendant. Par ailleurs, ce sont les changements engendrés par l'harmonisation avec les normes internationales d'audit qui ont généré le plus grand nombre de modifications dans leurs outils de travail.

Tableau 5.4

Principaux outils modifiés conséquemment à l'implantation des changements de normes en certification au cours des années 2000 au Canada

Règle d'indépendance harmonisée
Questionnaire d'analyse de l'indépendance
Norme de contrôle de la qualité
Manuel d'assurance qualité
Questionnaire d'acceptation/maintien d'une mission
NVGR – 2004/2005
Questionnaire d'évaluation du risque de fraude
Normes canadiennes d'audit
Questionnaire d'analyse des soldes d'ouverture (NCA 510)
Questionnaire/feuilles de travail sur les estimations (NCA 540)
Questionnaire d'analyse de la continuité de l'exploitation (NCA 570)
Feuille de travail sur les seuils de signification (NCA 320)
Modèles des rapports de l'auditeur indépendant (NCA 700)

Le développement de nouveaux outils

L'analyse de nos données nous a également permis de constater que les changements de normes en certification depuis le début des années 2000 avaient entraîné la création ou le développement de nouveaux outils.

La plupart de nos répondants nous ont déclaré que leur cabinet avait développé et/ou mis en place de nouveaux outils à la suite des changements de normes en certification. Tokar (2005) et Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) avaient aussi constaté que, lors du passage aux IFRS et aux ISA, les cabinets comptables avaient développé de nouveaux outils (modèles, guides). Les principaux outils qui ont ainsi été nouvellement introduits au sein des cabinets participants sont des politiques

supplémentaires pour répondre aux nouvelles exigences. Nous considérons ici que les politiques mises en place dans les cabinets pour répondre aux nouvelles exigences des normes sont des outils de travail. En effet, ces politiques permettent d'encadrer le travail effectué par les membres du cabinet et de leur donner un certain nombre de directives en lien avec les normes. Le bloc de changements ayant entraîné le plus fréquemment la mise en place de politiques au sein des cabinets participants est celui lié à la norme de contrôle de la qualité. En effet, près de la majorité de nos répondants nous a fait part de la mise en place d'un manuel d'assurance qualité, qu'il soit développé par l'OCPAQ ou par le cabinet, en raison de l'adoption de nouvelles normes en la matière. Il semble difficile de dégager une tendance sur cet aspect en fonction de la taille des cabinets puisque les cabinets de toute taille de notre échantillon ont été influencés par ce changement.

Contrôle de qualité, il fallait le mettre par écrit, il fallait concevoir notre manuel de contrôle de qualité aussi. Alors ça a pris beaucoup plus de temps. (un associé)

Si, pour certains cabinets, les normes liées au système de contrôle de la qualité ont nécessité de développer un manuel d'assurance qualité, notons que, pour quelques cabinets ayant plus de 11 associés, ce manuel était déjà utilisé et a seulement fait l'objet d'une mise à jour.

Dans le tableau 5.5, nous avons recensé, par bloc de changements à l'étude, les principaux outils développés spécifiquement par les cabinets participants pour répondre aux exigences des nouvelles normes.

Parmi les outils présentés aux tableaux 5.4 et 5.5, notons que certains (questionnaires d'analyse de l'indépendance; politique sur les menaces et les interdictions propres aux cabinets) contribuent à répondre aux attentes du CCRC (2006) en matière d'analyse de l'indépendance et de l'acceptation/maintien de missions, telles qu'exprimées dans son rapport d'inspection.

D'un point de vue conceptuel, tant la mise à jour d'outils que la création de nouveaux outils semblent correspondre au sous-processus *institutionnaliser*.

Tableau 5.5

Principaux outils développés conséquemment à l'implantation des changements de normes en certification au cours des années 2000 au Canada

Règle d'indépendance harmonisée
Déclaration annuelle d'indépendance signée par tous les employés
Politique sur les menaces et interdictions propres aux cabinets
Norme de contrôle de la qualité
Liste de critères pour déterminer si une revue de contrôle de la qualité doit être faite sur le dossier
Manuel d'assurance qualité
Politique d'acceptation/maintien d'une mission
NVGR – 2004/2005
Calculateur du nombre de tests à réaliser au niveau des produits
Normes canadiennes d'audit
Mémoire sur la stratégie divulguée au client (NCA 260)
Politique pour les événements postérieurs à la date de clôture (NCA 560)
Politique sur l'analyse de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation (NCA 570)
Lettre d'approbation des états financiers signée par le client (NCA 700)
Feuille de suivi des différentes dates (clôture, rapport, approbation des états financiers)
Modèles de différents types de rapports de l'auditeur indépendant (NCA 700)
Élaboration de guides d'audit
Système de verrouillage automatisé des dossiers (NCA 230)

5.2.5.3 Les changements structurels

Les changements de normes en certification des dernières années n'ont entraîné que de très rares modifications dans la structure organisationnelle des cabinets comptables à l'étude, selon nos résultats.

Tout d'abord, pour quelques cabinets, ces changements de normes ont généré un besoin d'accroître la taille du département responsable de la normalisation et du contrôle de la qualité. Cela s'est traduit par l'embauche de nouveaux employés ou par l'assignation de nouvelles fonctions à des employés œuvrant déjà au sein du cabinet. C'est principalement la charge de travail occasionnée par les nouveautés (suivi, développement de matériel de formation, mise à jour des programmes) qui est à l'origine de ces créations de postes selon nos répondants concernés.

En fait, j'ai été seul jusqu'en 2005. En 2005, un employé au cabinet a été dirigé vers le contrôle de la qualité à 100%. Et en 2009, j'avance en âge, donc à un moment donné, je devrai partir. Donc, il fallait que je prépare ma relève, alors j'ai engagé une autre personne qui est également 100% [dédiée au contrôle de la qualité]. [...] Ces deux personnes-là sont 100% contrôle de la qualité. Puis, ce qui a motivé cette décision-là, c'est que [...] je ne pouvais plus faire les deux : être en pratique professionnelle puis me garder à jour parce que les changements étaient de plus en plus rapides et nombreux, donc ça devenait de plus en plus exigeant. Donc, à partir de là, je m'étais adjoint une personne en 2005. (un associé, contrôle de la qualité)

Un autre changement structurel indiqué par quelques-uns de nos répondants est la création de deux départements distincts pour les services de certification et les services de tenue de livres¹⁰⁷. Ces répondants ont indiqué qu'ils étaient attentifs à la problématique avant 2004, mais que depuis 2004, la séparation entre les services

¹⁰⁷ La règle d'indépendance 204 ne permet pas à un cabinet de faire une mission de certification pour laquelle un membre de l'équipe aurait effectué la tenue de livres du client.

était plus explicite et devenue incontournable tel que le souligne le répondant ci-dessous.

On a un département ici, un genre de département de tenue de livres, qui est une équipe vraiment à part des équipes de certification. [...] Il a toujours été là, mais là c'est plus clair, la coupure est plus claire. On a toujours eu un département de tenue de livres, mais souvent il était rattaché à chacune des équipes, alors que là on a vraiment dit : «on a une quatrième équipe». (un associé)

Un de nos répondants nous a également expliqué que, lorsque les normes ont commencé à être modifiées de façon importante, face à la charge de travail, et pour aider le cabinet dans les mises à jour, celui-ci s'est affilié à un réseau international tel qu'expliqué ci-dessous :

On s'est joint [au réseau] il y a cinq ans justement pour nous aider à devenir encore plus à jour. En fait, c'est d'avoir les outils nécessaires pour se tenir à jour, parce qu'on trouvait que ça devenait de plus en plus lourd d'être vraiment au courant de tout ce qui se passait. Il y a eu beaucoup de changements au niveau des normes d'audit. Mais c'était les IFRS ... il y a eu beaucoup de changements et il y en a encore beaucoup à venir. Et on se disait, si on n'a pas un outil qui se met à jour tout seul, on n'y arrivera pas! Parce que les outils disponibles au Canada sont très restreints. Si on parle entre autres du Guide du praticien, c'était toujours à la dernière minute, c'était des fois même après que la norme soit en vigueur. Donc, tous ces éléments nous ont mis un peu sur la piste de dire, il faut rejoindre un groupe. (un associé, contrôle de la qualité)

Toutefois, il s'agit du seul répondant parmi l'ensemble de nos participants à nous avoir fait part d'une telle décision. Durocher et al. (2016) avaient, quant à eux, constaté la participation de nombreux petits cabinets à un réseau, soit Groupe Servicas, pour les aider dans l'application et l'interprétation de normes complexes.

Ces mêmes auteurs avaient également identifié les tentatives de fusion des praticiens seuls avec d'autres cabinets de petite taille comme une stratégie pour faire face à l'internationalisation des normes. Quelques-uns de nos répondants ont abordé cet aspect. Parmi eux, un répondant, appartenant à un cabinet de 11 associés et plus, a

expliqué recevoir régulièrement des demandes de praticiens seuls pour fusionner avec son cabinet. Les deux autres répondants à avoir abordé la question des fusions appartiennent à des cabinets en région ayant moins de quatre associés et qui nous ont confié être actuellement dans un processus d'analyse ou de négociation pour fusionner avec un autre cabinet ou se joindre à un réseau. Les raisons invoquées sont, entre autres, l'accroissement des exigences de la pratique actuelle de la profession et le besoin de partager les connaissances.

Enfin, le dernier élément en lien avec la structure organisationnelle du cabinet est la création de comités spéciaux lorsqu'il y a des changements de normes importants, comme ce fut le cas notamment lors de la mise en place de la nouvelle approche d'audit en 2004/2005.

L'ensemble de ces éléments, même s'ils ne touchent que quelques-uns de nos répondants, démontre une forme d'institutionnalisation puisque la structure même de l'organisation est touchée impliquant donc de nouvelles façons de faire et de nouvelles routines.

5.2.5.4 Les impacts de l'accroissement des procédures

Comme nous venons de le constater, les changements de normes en certification des années 2000 ont tantôt donné lieu à de nouvelles procédures dans la réalisation des missions, tantôt entraîné la mise à jour/création d'outils. Lorsque nous avons demandé à nos répondants l'influence sur leurs budgets de temps des changements de normes en certification, la plupart nous ont immédiatement fait part d'une augmentation des budgets. La majorité d'entre eux nous a fourni une estimation de cette hausse pouvant aller de 10% à 50% selon les cabinets. Nous constatons ainsi que l'impact n'a pas été le même d'un cabinet à l'autre. Tout comme l'avaient

constaté Hecimovic et Martinov-Bennie (2011), nos répondants ont vu les coûts de réalisation d'une mission d'audit d'états financiers augmenter au cours des années 2000, comme en témoignent ces citations :

Ça a toujours doublé. Regarde, depuis qu'il y a en place toutes ces nouvelles normes-là. Au minimum, ça a doublé. [...] En audit oui! Ça a doublé, si je me rappelle. Mais, ce ne sont pas seulement les questionnaires, il y a eu beaucoup plus de travail qui a été fait aussi. Toute la documentation du contrôle interne a dû être refaite. Puis les tests plus en profondeur. (un associé)

De un, par la documentation. Je vous disais des outils qu'on doit mettre à jour. Ça a un impact direct. Et c'est surtout en audit, mission d'examen ç'a été tel que tel Avec ce qui s'en vient, ça va peut-être être autre chose. Mais, avec les NCA comme telles, oui depuis 2010, je vous dirais ça a eu un impact important. [...] Ce que j'avais vendu ici, à l'interne, une hausse minimale de 20 %. [...] C'est sûr que pour les petits dossiers, ce que j'appelle petits dossiers d'audit en OSBL, c'est très, très difficile. En termes de documentation versus les prix ... ce n'est pas évident ... plus l'aspect formation des gens. (un associé, contrôle de la qualité)

Ah! ça a augmenté! Quasiment, dans les premières années, ça a doublé ... je pense là, pas loin de doubler. Là, c'est sûr qu'on s'est raffiné, puis on a peaufiné nos méthodes de travail. C'est sûr les taux horaires ont monté aussi, mais ça doit être au moins le tiers ... 25% à 33%. (un associé)

Une analyse plus fine de ces résultats fait ressortir une tendance au sein des cabinets de notre étude. En effet, pour la majorité nous ayant fourni une estimation nous avons regardé la composition de ce groupe en termes de taille. Les répondants ayant estimé une augmentation des budgets de temps de 30% et plus à la suite de ces changements de normes appartiennent tous à des cabinets de quatre associés et moins, à l'exception d'un cabinet de 11 associés et plus. Les répondants ayant estimé un accroissement des budgets de temps entre 10% et 20% appartiennent pour leur part tous à des cabinets de cinq associés et plus. Nous constatons ainsi que, si les changements de normes ont influencé à la hausse les budgets de temps de la plupart de nos cabinets à l'étude, l'ampleur de la variation n'a pas été la même selon leur taille.

Lorsque l'on aborde la question de la facturation de ces coûts au client, on s'aperçoit qu'il a été très difficile pour la majorité des cabinets participants de facturer la totalité des coûts engendrés par les changements de normes. Quelques cabinets seulement ont réussi à augmenter la facture suffisamment au début des changements de normes.

On l'a facturé, ça n'a pas changé, ça a coûté plus cher au client. Je vends des honoraires, j'ai un titre comptable, puis c'est ça. Quand je signe des états financiers, je suis les normes ... les nouvelles normes sont ça, je ne peux pas assumer ça! L'année du basculement [NCECF en 2011], ce n'est pas moi qui ai inventé le bilan d'ouverture! Ce n'est pas mon choix! Je dis au client : «être en business, ça a des exigences. Tu es dans le monde financier, tu as besoin d'un état financier, qu'est-ce que tu veux que je te dise? C'est plate, on peut se faire une séance de défoulement pendant 15 minutes : qu'est-ce que c'est ça votre Ordre? Mais, tu ne peux pas y échapper, il y a juste des CPA qui font des états financiers, tu ne peux pas aller voir un avocat pour le faire! C'est l'Ordre qui a décidé ça. Que veux-tu que je te dise? Tu ne veux pas avoir d'états financiers? N'emprunte plus! Tu peux faire ça à l'interne, mais du moment que tu as besoin d'emprunt, tu as besoin d'états financiers, mission d'examen ou audit, c'est les normes, puis les normes ça demande ça». Je ne suis pas tributaire de ça. Ce n'est pas moi cette année qui ai décidé de faire des bilans d'ouverture pour les clients! C'est ce que j'ai expliqué au client. [...] Je ne suis pas tributaire de ces changements-là, puis je n'ai pas peur de perdre mes clients. (un associé)

Très peu, toutefois, nous ont tenu ce discours. En effet, la majorité nous a plutôt parlé de la difficulté, voire de l'impossibilité, d'augmenter les honoraires d'audit en raison de ces changements de normes.

La majorité de nos cabinets de petite et de moyenne taille a récupéré en tout ou en partie la hausse des coûts d'exécution des missions sur plusieurs années. Par contre, il semblerait que, pour les audits d'OSBL, il ait pratiquement été impossible d'augmenter les honoraires en raison des budgets très limités de ces organismes.

Un OBNL avec 100 000 \$ de budget, il ne veut pas payer plus que 3 000 \$ incluant les TPS et TVQ, puis juste de remplir le questionnaire, je défonce le budget! (un associé)

Il y a quelques organismes que je fais puis en plus c'est vrai que c'est des OSBL. Il y en a je charge 50% [du coût]. [...] Ça peut aller jusque-là. Habituellement, ce n'est pas ça, mais j'en ai au moins deux qui sont à 50%. Ça, c'est des syndicats de copropriétés de condos puis je fais des vérifiés. Puis, je fais ça depuis tout le temps ... le client ne comprendrait pas que tu doubles le prix. Même si le prix a augmenté. Puis, il trouve déjà ça cher, je lui charge la moitié. Parce que tu n'es pas capable de charger des dossiers qui dans le temps se faisaient à 2 000 \$, puis tout à coup ça coûte 4 500 \$, puis là, c'est rendu à 6 000 \$, puis je lui en charge 3 000 \$. [...] Ce sont des clients qu'on garde. (un associé)

La première année, la mise en place de tout ça, ça a coûté effectivement beaucoup d'argent, donc on n'a pas pu refiler la facture au client. Mais, on a pu quand même à chaque client leur expliquer un peu ce qui s'était passé, puis établir la base pour les années suivantes. Règle générale, les années suivantes, ça a bien été. (un associé, contrôle de la qualité)

Malgré cette hausse progressive et à long terme, plusieurs cabinets n'ont pas été en mesure de revenir à des niveaux de rentabilité similaires à ceux passés pour les services d'audit. Souvent, ce sont les missions d'examen et de compilation qui leur permettent de maintenir une certaine rentabilité globale. Durocher et al. (2016) nommaient ce phénomène la «réallocation» (p. 79, traduction), soit le fait de ne pas diminuer les honoraires professionnels d'un type de mission, l'audit en l'occurrence, mais plutôt de choisir des missions à coût de réalisation moindre.

En bout de ligne, ça a un impact sur la rentabilité. Parce que tous nos clients ne sont pas nécessairement prêts à payer pour le travail qui doit être fait. Si on parle juste pour la transition *ASPE* : «ce n'est pas mon problème, en bout de ligne, mes états financiers sont pareils! Je comprends qu'il a fallu que tu vérifies des choses! Avant, puis après, mes états financiers sont pareils! Laisse-moi tranquille! Ne vient pas me charger le prix!» Si ça nous a coûté 10 000 \$, c'est rare les fois qu'on a été capable de le charger le 10 000 \$. Ça a un impact! (un associé, contrôle de la qualité)

Comme le démontrent les propos de ce répondant, les cabinets se sont heurtés à une certaine incompréhension de la part de leurs clients face à l'augmentation des coûts de l'audit. Cela explique en partie pourquoi les cabinets de notre étude n'ont pas été

en mesure de facturer le client en conséquence. Par ailleurs, ces nouvelles normes n'apportaient, aux yeux du client, que peu d'avantages, selon nos répondants. Ce faisant, il ne voyait pas la nécessité de payer plus. C'est d'ailleurs, ce que Prat dit Hauret et Husser (2006) suggéraient, à savoir que le client était prêt à accepter une hausse des honoraires seulement s'il y percevait un avantage pour lui.

Je ne suis pas très sûr qu[e le client] voit la différence au niveau du travail, c'est sûr à un moment donné que les clients vont questionner : «pourquoi il y a des coûts de plus, parce que tu as ajouté une colonne dans le bilan cette année? On n'a pas besoin de ça! Pourquoi tu nous factures? C'est ton problème!» (un associé)

Il y a souvent une incompréhension de la part du client. Il ne comprend pas pourquoi ça coûte si cher parce qu'il y a deux, trois notes de plus dans ses états financiers. Pour ça, le client refuse de payer. Pour eux, ils ont toujours les mêmes états financiers qu'ils avaient avant. Qu'on se soit mis à mettre des notes sur les instruments financiers, qu'on se mette à expliquer comment ont été comptabilisés les produits, on donne presque un cours de comptabilité dans les états financiers maintenant! Alors honnêtement, il n'en a rien à cirer le client de ça! Ce qu'il veut c'est répondre à son obligation de produire des états financiers à ses actionnaires ou à son banquier. Donc, que ça lui coûte 10 000 \$ et qu'avant ça lui en coûtait 5 000 \$, il ne peut pas comprendre. Il ne peut pas comprendre que nous on se permet d'augmenter les honoraires de 5% par année alors que lui il est obligé de maintenir ses prix. Lui, il vend du matériel qui ne subit pas la même hausse de coût que nous qui vendons du temps. [...] Le client ne peut pas prendre qu'on puisse se permettre d'augmenter les honoraires autant que ça alors que ses produits n'augmentent pas au même rythme. (un associé, contrôle de la qualité)

Par contre, il est intéressant de voir que, pour le passage aux NCECF, quelques cabinets ont été en mesure de facturer le travail supplémentaire. Rappelons que ce passage avait, à certains égards, un impact direct sur les états financiers. En effet, lors du basculement les états financiers devaient présenter un bilan d'ouverture qui se matérialisait généralement par un bilan en trois colonnes au lieu de deux colonnes. De plus, certains choix pouvaient être faits notamment au niveau des immobilisations, permettant une réévaluation de celles-ci à la date de basculement. Il ne s'agit que de

quelques exemples pour illustrer le fait que certains clients étaient à même de percevoir l'impact de ces changements de normes sur leurs états financiers et étaient donc plus enclins à accepter une hausse des honoraires, même si ce ne fut pas généralisé.

Je dois avouer que les normes de certification c'est une chose et les normes comptables, c'en est une autre. Les normes comptables ont changé, et oui des honoraires supplémentaires y sont rattachés. Pour le changement de référentiel comptable, tous les clients ont eu une facturation supplémentaire pour notre ajustement de la première année, pour documenter notre dossier qu'il n'y avait pas d'impact en changeant de référentiel. Il y a un nouveau chapitre qui est appliqué, il y a une facture qui est ajoutée à ça. En certification, il y a des clients qui ont eu des facturations parce qu'il y avait vraiment des changements dans la documentation à faire, mais c'est plus difficile à justifier puis à vendre. (un directeur, contrôle de la qualité)

Lors de nos discussions au sujet des honoraires d'audit, quelques-uns de nos répondants ont soulevé une problématique dont le CCRC faisait état dès 2011, à savoir l'impact sur les honoraires d'une concurrence très vive entre les cabinets pour les missions d'audit. Cette concurrence semble avoir été encouragée par les clients qui, selon deux de nos répondants, effectuent une sorte de «magasinage» des honoraires. À ce propos, voici ce qu'ils nous ont expliqué, et qui abonde dans le même sens que les craintes exprimées par le CCRC depuis 2011.

C'est l'enfer ... c'est épouv[antable]. On n'a jamais vu ça avant On a même des clients qui, aujourd'hui, nous demandent de faire des offres de service sur trois, quatre ans, puis rendus après deux ans, s'ils trouvent quelqu'un de moins cher, ils cassent l'offre de service. Ils ne respectent même pas leur contrat! Alors que nous, évidemment, on dit «la première année, on charge moins cher, on fait un investissement». Puis, après deux ans, tu te ramasses que tu perds le client. Ce n'est pas très payant. (un associé, contrôle de la qualité)

C'est rendu tellement dispendieux de faire un audit que, là, tous les cabinets d'audit, on est en train de se battre pour les mêmes clients, puis on est en train d'avoir des guerres de prix. [...]. Parce que ça coûte tellement cher, qu'il y a de plus en plus de clients qui vont en appel d'offres. Le coût de l'audit augmente,

les clients vont en appel d'offres. Puis, on s'entend, ils vont en appel d'offres, pas parce qu'ils veulent un meilleur vérificateur, ils vont en appel d'offres parce qu'ils veulent que ça leur coûte moins cher! Et donc, tout le monde essaie d'offrir l'audit au meilleur prix, même si probablement tout le monde fait le travail qu'il est supposé faire. Mais en bout de ligne, ce n'est pas rentable. [...] Je vous dirais que ça fait quatre ans. [...] Des fois, ils vont en appel d'offres, juste pour faire baisser leur vérificateur. C'est juste une stratégie! (un associé, contrôle de la qualité)

Ces propos suggèrent, entre autres, qu'il peut être difficile pour les cabinets comptables de petite et de moyenne taille de demeurer compétitifs dans un contexte où la réglementation s'accroît, tel que l'avaient soulevé antérieurement Hecimovic et Martinov-Bennie (2011).

Les autres répondants nous ayant fait état d'une concurrence plus vive semblent se questionner sur le niveau des honoraires de leurs concurrents. C'est par le biais des processus d'appel d'offres qu'ils constatent que leurs concurrents offrent le même service à des coûts qui leur paraissent inférieurs à ce qu'ils devraient être, compte tenu des exigences.

On est dans un système de plus en plus d'offres de service, c'est un système qui fait que les honoraires baissent. Ça, on ne peut pas s'en tirer. On a des écarts, je vous dirais, c'est assez phénoménal. On fait des offres de service pour des audits, puis souvent il y a des compétiteurs qui sont à 50% du coût. On vient d'en voir un à 50%! Une société IFRS. Il y a quelque chose qu'on ne comprend pas! (un associé, contrôle de la qualité)

L'impact le plus important qu'on a eu à avoir au niveau des clients, c'est de concurrencer les autres petits cabinets. Et quand je dis les autres petits cabinets, c'est qu'ici étant plus gros, on a mis la structure en place pour répondre aux normes. Mais, je ne suis pas certain qu'ailleurs, ils ont exactement la même structure et savent exactement dans quoi ils s'embarquent. Et on peut le voir avec les honoraires, ça a eu un impact important. (un associé, contrôle de la qualité)

Même si ce sont des répondants appartenant à des cabinets de cinq associés et plus qui expriment le plus de mécontentement à cet égard, quelques répondants de

cabinets de quatre associés et moins ont aussi soulevé cette problématique. Nous reviendrons sur les enjeux liés à ces résultats lors de notre discussion au chapitre VI.

Une autre conséquence, évoquée par plusieurs répondants et liée à la hausse des honoraires d'audit, a été la diminution du nombre de missions d'audit. En effet, face à la hausse du coût des missions d'audit et au désir des clients de ne pas voir augmenter les honoraires qui leur sont facturés, ceux-ci se sont tournés vers des missions moins coûteuses, soit des missions d'examen, voire des missions de compilation. Notons qu'au moment de nos entrevues, les normes relatives aux missions d'examen et aux missions de compilation n'avaient subi aucun changement majeur au cours des années 2000. Cette stabilité est amenée à changer pour les missions d'examen puisque la nouvelle norme sur les missions d'examen¹⁰⁸ sera applicable à tous les examens d'états financiers dont la période se termine à compter du 14 décembre 2017.

Il est important ici de mentionner que ce changement de type de mission ne s'est fait que lorsqu'il était possible de le faire. Malgré tout, près de la majorité de nos répondants a mentionné avoir eu des clients qui ont demandé à ce qu'une mission d'examen soit dorénavant faite au lieu d'une mission d'audit. Il s'agit d'une tendance répandue à l'échelle des cabinets de petite et de moyenne taille de notre étude puisque ce phénomène nous a été rapporté dans les cabinets, toutes tailles confondues, à l'exception toutefois des praticiens seuls. Selon ces répondants, ce changement est lié à des raisons purement monétaires. Quelques-uns d'entre eux ont spécifiquement indiqué que des discussions avec la banque avaient eu lieu pour réduire le niveau d'assurance exigé. Ces résultats confirment ce que Durocher et al. (2016) avaient avancé, soit la conversion de missions d'audit en missions d'examen, ou de missions d'examen en missions de compilation en raison de l'augmentation

¹⁰⁸ Il s'agit de la NCME 2400 – Mission d'examen d'états financiers historiques incluse dans le Manuel de CPA Canada en avril 2016.

des coûts d'exécution des missions impliquée par la complexification des normes comptables et l'accroissement des exigences des normes d'audit.

[...] des missions d'audit, avec ces normes-là, qui ont été transposées en missions d'examen parce que veut, veut pas c'est des honoraires plus élevés. Ça a amené des honoraires plus élevés. (un associé, contrôle de la qualité)

Je sais qu'il y a beaucoup d'audits qui ont été mis en missions d'examen [en raison d]es honoraires. Parce que le travail a été multiplié par deux. (un associé)

Il y a eu ce que j'appellerais un recentrage des dossiers. Plusieurs dossiers d'audit, après discussion avec les clients, sont devenus des dossiers d'examen. Plusieurs dossiers d'examen, après discussions avec les clients et leur institution financière, sont devenus des avis au lecteur. Ça, c'est la première grosse conséquence qu'il y a eue. (un associé, contrôle de la qualité)

Parfois, en complément d'une mission donnant un niveau d'assurance moins élevé sur les états financiers, un mandat d'audit spécial est effectué sur certains éléments pour satisfaire aux exigences des prêteurs. Durocher et al. (2016) avaient fait un constat similaire pour les cabinets de petite taille. Mais ceci ne semble pas une pratique courante pour nos répondants. En effet, seulement trois de nos répondants nous en ont fait part et un a mentionné le phénomène inverse. Ce répondant nous a expliqué avoir tenté de persuader les banques d'accompagner les missions d'examen d'une assurance plus élevée sur certains postes, comme les inventaires, mais sans succès.

Près de la majorité de nos répondants nous a aussi indiqué avoir eu des missions d'examen devenir des missions de compilation, notamment après le basculement vers les NCECF. Dans ce cas, c'est plus l'aspect présentation des états financiers, avec le bilan d'ouverture l'année du basculement, dont il était question précédemment, et l'ensemble des notes à divulguer qui a entraîné la transformation de la mission d'examen en mission de compilation. Contrairement au passage d'une mission d'audit à une mission d'examen, où les praticiens seuls ne semblaient pas avoir été

concernés, cette catégorie de cabinets semble avoir également opté pour cette pratique, soit le passage de la mission d'examen à la mission de compilation. Quelques répondants ont souligné que les banques acceptaient même aujourd'hui des missions de compilation là où, par le passé, elles exigeaient des missions d'examen, voire des missions d'audit.

Avant, si on prend ne serait-ce que [la banque], ce n'était pas compliqué, ils exigeaient toujours une mission d'examen. Mais, comme les comptables font tout le travail [d'une mission d'examen] pour une mission de compilation, eux nous disent: «Regarde! On n'a plus besoin d'exiger une mission d'examen maintenant, parce qu'on sait que vous le faites de toute façon!» Alors, ils n'exigent qu'une mission de compilation. (un associé)

Si la question du coût de l'audit semble être le facteur dominant pour justifier le passage d'une mission d'audit à une mission d'examen, voire à une mission de compilation, la réduction des exigences des banques semble aussi être un autre facteur. Ainsi, plusieurs répondants ont aussi fait état d'une réduction des niveaux d'exigence des banques pour des raisons concurrentielles, comme le souligne ce répondant :

[...] les institutions financières de plus en plus, la compétition étant ce qu'elle est, vont accepter des missions d'examen ... sinon, dans certains cas des missions de compilation ... pour une question de compétition. (un associé, contrôle de la qualité)

Alors que les propos de nos répondants laissaient transparaître une diminution des exigences des banques, deux de nos répondants (appartenant au même cabinet) nous ont relaté, à la toute fin de notre rencontre, un phénomène qui émergeait dans leur environnement. Tout comme les autres cabinets, au cours des dernières années, des missions d'audit ont été transformées en mission d'examen, et ce, avec l'assentiment de la banque. Toutefois, deux institutions financières de leur environnement ont laissé savoir que dorénavant, pour les sociétés ayant des inventaires, elles exigeraient

de nouveau des missions d'audit. Ce revirement ferait suite à des problèmes rencontrés avec des états financiers ayant fait l'objet d'une mission d'examen.

Quelques-uns de nos répondants ont déploré la dérive causée par ces modifications au niveau des missions, et semblent déplorer cette évolution de leur pratique, mais aussi de leur profession, un peu à l'image de ce répondant :

À cause des exigences des normes, à cause de la crainte d'être poursuivi, à cause des dommages publics qui ont été faits avec ce qui s'est passé avec les grandes firmes, on a tellement voulu purifier notre organisation qu'on a valorisé les avis au lecteur ... au détriment des rapports de missions d'examen et des vérifiés ... un petit bureau comme moi [...] je suis très associé à mes clients, très associé au résultat de mes clients ... je suis affectif, vous regarderez ma mission tantôt¹⁰⁹ ... c'est ma mission et, dans ce sens-là, je veux qu'on soit impliqué dans une qualité de dossier pour mes clients, mais là on a tellement [de] normes que quand je fais un rapport de mission d'examen selon les normes ou que je fais un vérifié selon les normes, je suis obligé d'ajouter des honoraires, pendant que mes compétiteurs ont dit : «on fait des avis au lecteur» ... je suis obligé de baisser la qualité de mes dossiers. Je me fais dire par les inspecteurs : «t'en fais trop, t'en fais trop!» Laisse-moi tranquille! «Mais si tu te fais poursuivre?!» Eh bien, je me ferai poursuivre! Je n'ai pas peur de ma pratique, mais on est rendu qu'on fait des dossiers pour ne pas se faire poursuivre! Et le service au client lui? Je suis en maudit parce que c'est rendu qu'on est des faiseurs d'avis au lecteur! (un associé)

Quelques-uns de nos répondants ont aussi le sentiment que les plus petits cabinets ont délaissé les missions d'audit et ne font plus que des missions de compilation en raison des exigences liées à ces nouvelles normes. Ils parlent de leurs confrères ou encore d'un discours entendu lorsqu'ils participent à des cours de formation continue de l'Ordre, il ne s'agit ici que de leur perception.

Les clients ont délaissé l'examen, pas beaucoup, parce que j'essaie [...] de les convaincre du plus que ça donne d'avoir un examen. Mais il y en a quand

¹⁰⁹ Sur un des murs de la réception du cabinet la mission est inscrite. Nous ne la reproduisons pas afin de ne pas révéler l'identité du répondant.

même qui ont glissé dans la compilation. Ça, quand on va à nos cours, c'est généralisé! (un associé)

Toutefois, quelques-uns de nos répondants nous ont expliqué que, même si le cabinet continuait d'offrir des services d'audit, les associés refusaient maintenant les nouveaux mandats d'audit. Ce refus est justifié le plus souvent par le manque de rentabilité des mandats ou encore le manque de personnel qualifié.

Et puis, on n'a malheureusement pas à l'interne actuellement quelqu'un qui va être apte à prendre le dossier et à parrainer. Ça doit être fait par un associé. Moi, j'en ai deux, entre autres, je ne peux pas aller beaucoup à plus que ça, malheureusement. C'est à cause de ça que, maintenant, on va dire non. [...] Dans notre cas, c'est vraiment la main-d'œuvre qualifiée [qui manque]. (un associé)

On prend un risque professionnel additionnel, on veut faire les choses correctement à l'intérieur des normes, mais si je ne suis pas capable de le faire à un tarif raisonnable j'aime autant ne pas le faire, c'est une question de jugement. [...] Alors, on les refuse ou on les convertit. La seule façon qui me permettrait de recommencer à avoir de l'intérêt pour un audit, c'est d'avoir un client qui a le budget pour. (un associé)

Ces résultats vont dans le même sens que ce que Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) avançaient, soit le risque que les petits cabinets d'audit ne délaissent les missions d'audit à la suite de l'implantation des ISA. Ils confirment également la marginalisation des cabinets de petite taille dans le marché de l'audit dont faisaient état Durocher et al. (2016).

Nous avons également constaté pour les plus petits cabinets, soit les praticiens seuls, une tendance à la spécialisation pour continuer à faire des audits malgré l'accroissement des normes et des exigences. En effet, trois de nos six praticiens seuls ont expliqué avoir développé un créneau particulier d'audit et s'être spécialisés dans ce créneau. Deux d'entre eux nous ont dit clairement qu'ils n'accepteraient aucun mandat d'audit dans un autre créneau que celui qui est le leur aujourd'hui. Pour ces praticiens, c'est une façon de continuer à offrir des mandats d'audit sans perdre pied

dans les changements de normes, voire de demeurer rentables dans ce secteur de leur pratique (les coûts de formation étant, par exemple, trop importants).

[Accepteriez-vous d'autres audits?] Non, jamais! Il y en a qui appelle ... Non, c'est trop, c'est trop à revoir. Je n'ai pas le temps à investir juste pour faire un ou deux audits par rapport à tous les examens que je fais. Je n'ai pas l'équipe pour ça, ce ne serait pas rentable. Pour tout ce que ça me demanderait au niveau de la formation par rapport aux coûts/bénéfices que ça a. Ce que je fais, je les réfère à d'autres collègues ici [dans la même région]. (un associé)

Un autre constat, mais lié principalement aux changements de normes comptables et abordé dans la littérature par Read et al. (2004), concerne l'audit des sociétés ouvertes. En effet, quelques répondants ont mentionné ne plus faire d'audit de sociétés ouvertes ou avoir refusé des demandes de clients de sociétés cotées sur les marchés boursiers. Les raisons invoquées sont de deux ordres, soit le passage aux IFRS (obligatoires depuis 2011 pour les sociétés ouvertes) et l'obligation pour le cabinet d'être enregistré auprès du CCRC. La surveillance exercée par le CCRC est vue par ces répondants comme une obligation supplémentaire.

On ne veut plus faire des clients publics. Si un client veut utiliser les IFRS, on s'en est débarrassé. [...] Parce que premièrement, on n'en a pas beaucoup, puis se tenir à jour pour ça, et les inspections que ça demande. Compte tenu des salaires qu'on peut charger dans ces clients-là, puis des risques qu'on prend, j'aime mieux avoir une PME avec un propriétaire unique, deux propriétaires, pas de dettes ... des *low risks*. (un associé)

Un de nos répondants nous a aussi mentionné avoir beaucoup moins de sociétés ouvertes dans sa clientèle que par le passé notamment en raison de ressources humaines limitées ayant l'expérience requise pour ce type de clients.

Il est à noter que cela ne reflète pas tous les cabinets comptables effectuant des audits d'états financiers de sociétés ouvertes de notre étude. En effet, quelques répondants nous ont mentionné avoir toujours parmi leurs clients des sociétés ouvertes malgré la création du CCRC en 2005 et l'entrée en vigueur des IFRS en 2011. Nous confirmons

ainsi ce que sous-entendaient Read et al. (2004), à savoir un accroissement des cessations de missions d'audit à l'égard des sociétés ouvertes pour une partie des cabinets de petite et de moyenne taille, alors que pour une autre portion ce n'est pas le cas.

Enfin, quelques-uns de nos répondants se questionnent quant à l'avenir de l'audit pour les cabinets comptables autres que les Big Four en raison de la pression exercée par tous ces changements sur les cabinets n'appartenant pas à des réseaux internationaux.

Peut-être notre dernière inquiétude, c'est : «est-ce que ça va pousser les audits seulement vers les grands cabinets?» Ça, c'est une autre question qu'on se pose. On se demandait jusqu'à quel point on va être capable de *toffer*. Parce qu'on se dit : «on peut les garder les audits à 10 000 \$, 15 000 \$, mais ce n'est pas ça qui fait vivre une structure! Parce que c'est des coûts de base la structure, et qui quand on se pose la question, on se dit : «on fait quoi avec ça?» On se met plein de normes de contrôle de la qualité, mais si c'est juste pour des audits à 10 000 \$, on va se poser la question, car je ne suis pas sûr que ce soit rentable! (un associé, contrôle de la qualité)

Les propos de ce répondant font écho à l'étude de Bédard et al. (2008) qui soulignaient une plus grande concentration des cabinets d'audit en raison de la pression réglementaire. Durocher et al. (2016), quant à eux, parlaient «d'une forme de redistribution de la clientèle» (p. 80, traduction) au sein de la communauté comptable, où seuls les plus grands cabinets sont en mesure d'accepter et de réaliser des missions d'audit.

5.2.5.5 Le niveau de réalisation du sous-processus *institutionnaliser*

Rappelons que selon Crossan et al. (1999), l'institutionnalisation s'effectue au niveau de l'organisation puisque par ce sous-processus la connaissance s'enracine dans les systèmes, les structures et les procédures de l'organisation.

Les résultats présentés précédemment semblent confirmer cette assertion puisque nous avons pu constater que les changements de normes impliquaient tantôt des modifications dans les politiques, tantôt dans les outils de travail, voire dans la structure même du cabinet. Nous considérons pour ces raisons que c'est au niveau organisationnel que s'effectue l'institutionnalisation des nouvelles normes au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude. Parfois, ce sous-processus inclut aussi une dimension inter-organisationnelle comme nous allons le voir dans la section 5.2.6.

5.2.5.6 Conclusion

L'objectif de cette analyse était de déterminer si le sous-processus *institutionnaliser* avait eu lieu au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille en regard des changements de normes survenus en certification depuis le début des années 2000.

À la lumière de nos résultats, nous avançons que ce sous-processus a effectivement eu lieu. Les changements survenus dans les stratégies de recrutement, dans la formation, dans les procédures de réalisation des missions de certification et dans les outils de travail, voire dans la structure organisationnelle, témoignent éloquentement de l'avènement de cette institutionnalisation. Toutefois, le constat que l'on peut aussi faire, c'est que ce ne sont pas tous les processus organisationnels qui ont été touchés avec la même intensité. C'est davantage au niveau des routines liées à la gestion des missions que les changements ont été plus nombreux et aussi plus étendus.

5.2.6 Interagir

Jones et Macpherson (2006) ont souligné le fait que les petites organisations pouvaient avoir de la difficulté à institutionnaliser les connaissances avec leurs seules ressources. Parfois, ces organisations vont avoir recours à des ressources externes pour les aider à institutionnaliser de nouvelles connaissances. Le recours à ces ressources externes donne naissance au sous-processus *interagir* qui est défini comme un engagement actif de l'organisation avec des ressources externes (Jones et Macpherson, 2006).

L'analyse de nos données nous permet de constater que les cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude ont à l'occasion recours à des ressources externes pour institutionnaliser en tout ou en partie des nouvelles connaissances. En effet, la majorité de nos répondants nous a dit avoir utilisé des programmes d'audit développés partiellement ou totalement par des tiers et recevoir les mises à jour le cas échéant de ces mêmes intervenants. L'OCPAQ et CPA Canada ont été identifiés comme étant les principaux fournisseurs en plus des réseaux auxquels les cabinets sont affiliés ou encore des consultants externes. Ainsi, ces outils de travail provenant d'une source externe permettent à l'organisation d'institutionnaliser les nouvelles connaissances (nouvelles normes), tel que nous l'avons expliqué à la section 5.2.5.2.2. En effet, les employés affectés aux missions d'audit utilisent ces programmes pour mettre en application les nouvelles normes permettant ainsi à la connaissance de s'enraciner dans l'organisation. Notons qu'il s'agit principalement de cabinets de quatre associés et moins et plus particulièrement des praticiens seuls qui utilisent les programmes élaborés par l'OCPAQ ou CPA Canada.

J'ai utilisé le programme de l'Ordre jusqu'à l'an passé. Cette année, il y a quelqu'un qui vend un programme tout monté sur CaseWare. Pour moi c'est intéressant, c'est sur la plateforme à partir de laquelle je travaille pour mes états financiers. C'est quelqu'un qui fait du contrôle de la qualité. J'ai

confiance, c'est quelqu'un qui suit la pratique aussi. Si [cette personne] réussit ses inspections, si elle est conforme aux normes, ses questionnaires doivent l'être. (un associé)

Nous on a été obligés de tout revoir nos questionnaires d'audit. [Le responsable du contrôleur de la qualité] avec notre réseau a construit un nouveau questionnaire. Il y avait un comité à l'interne. On a travaillé énormément d'heures. (un associé)

Vers 2006, j'ai dit ça n'a pas de bon sens, on n'est jamais à jour parce que ça me prendrait quelqu'un à temps plein pour vérifier. Alors, on a décidé de prendre les programmes de l'Ordre. (un associé)

Au-delà des programmes, quelques-uns de nos répondants nous ont également expliqué que, lors de la mise en place de l'approche d'audit fondée sur les risques, ils avaient bénéficié des conseils et de la méthodologie d'un consultant externe. Fait à noter, il s'agit du même consultant pour ces cabinets bien qu'ils ne soient pas tous dans le même secteur géographique. Ce consultant externe a alors été vu par nos répondants comme un facilitateur pour la mise en place de la nouvelle approche. En plus de fournir des outils de travail (questionnaires), il avait développé une approche pour répondre aux exigences des nouvelles normes. C'est cette approche que ces cabinets ont alors utilisée et appliquée pour les aider à modifier leur façon de travailler en audit. Nous considérons donc que, pour ces cabinets, le sous-processus, *interagir* s'est mis en place et a permis d'institutionnaliser la nouvelle approche d'audit. Durocher et al. (2016) avaient également identifié le recours à un consultant externe comme une stratégie mise en place par les petits cabinets pour faciliter l'application des normes internationales (tant comptables que d'audit).

[Le consultant externe] m'a beaucoup aidé dans le temps. Il avait même sa méthode à lui avec ses pourcentages, ses tableaux. On avait appliqué ses méthodes. (un associé)

Lors de l'analyse de nos données, nous avons également fait un autre constat en lien avec la présence de ressources externes dans le processus d'apprentissage

organisationnel. Jones et Macpherson (2006) définissent le sous-processus *interagir* comme celui qui intervient au moment de l'institutionnalisation des nouvelles connaissances. Toutefois, nous avons constaté, à l'aide des données colligées, que de nombreux cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude utilisaient également des ressources externes pour les aider dans d'autres sous-processus de l'apprentissage organisationnel. Afin de faciliter l'analyse, nous présentons dans le tableau 5.6 les sous-processus pour lesquels nous avons identifié la présence d'une ressource externe.

Tableau 5.6

Présence de ressources externes dans les sous-processus de l'apprentissage organisationnel dynamique

	Ordre/CPA Canada	Consultant externe	Affiliation à un réseau	Réseau de contacts
Assurer le suivi	Tous ¹¹⁰	Quelques	Quelques	Quelques
Pressentir	Aucun	Aucun	Aucun	Aucun
Interpréter	Majorité	Quelques	Quelques	Quelques
Intégrer	Aucun	Aucun	Aucun	Aucun
Institutionnaliser	Plusieurs	Quelques	Quelques	Aucun

Nous constatons que le recours à une/des ressource(s) externe(s) ne se fait pas uniquement pour favoriser l'institutionnalisation (comme le mentionnaient Jones et Macpherson, 2006), mais se fait aussi au niveau d'autres sous-processus, tels que *assurer le suivi* et *interpréter*. Par ailleurs, les ressources extérieures qui semblent les plus privilégiées par les cabinets comptables de notre étude sont l'OCPAQ et/ou CPA

¹¹⁰ Rappelons que «tous» signifie l'ensemble des cabinets participants; «la plupart» signifie entre 75% et 99% des cabinets participants; «la majorité» signifie entre 51% et 74% des cabinets participants; «plusieurs» signifie entre 25% et 50% des cabinets participants; «Quelques» signifie entre 1% et 24% des cabinets participants; «Aucun» signifie aucun des cabinets participants.

Canada qui sont utilisées dans chacun des sous-processus à l'exception du sous-processus *pressentir et intégrer*. Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) faisaient un constat similaire, à savoir que les petits cabinets de leur étude semblaient s'appuyer de façon plus importante sur les instances professionnelles que les cabinets de grande taille et de moyenne taille (pour les cours de formation, mais aussi la mise à disposition d'outils de travail). Nous suggérons donc, à la lumière de ces résultats, que le recours à des ressources externes par les cabinets comptables de petite et de moyenne taille n'a pas lieu uniquement pour l'institutionnalisation des connaissances, mais se fait également pour faciliter les sous-processus *assurer le suivi et interpréter*, tel qu'illustré par le tableau 5.6.

5.2.7 Encoder

Nous avons traité précédemment des sous-processus qui permettent le passage de la connaissance de l'individu à l'organisation en passant par le groupe. Ceci correspond au flux de *prospection*. Toutefois, Crossan et al. (1999) expliquent que «dans le même temps, ce qui a déjà été appris retourne de l'organisation au niveau du groupe et des individus affectant ainsi comment les gens se comportent et pensent» (p. 532, traduction). Il s'agit du flux de *rétrospection*. Pour mieux comprendre ce phénomène de rétrospection, peu développé dans le modèle de Crossan et al. (1999), Kleysen et Dyck (2001) ont ajouté deux sous-processus dont le premier est *encoder*. *Encoder* est le fait de diffuser au sein de l'organisation des informations à l'égard des contraintes qui encadrent l'action. Autrement dit, il s'agit du cadre interne dans lequel les membres de l'organisation peuvent agir et qui peut, par exemple, se matérialiser sous la forme de politiques et procédures.

L'analyse de nos données nous permet de constater que ce processus *encoder* s'effectue selon diverses stratégies au sein des cabinets comptables de petite et de

moyenne taille. Les stratégies prédominantes identifiées dans notre étude sont : les séances de formation données lorsqu'il y a des modifications apportées aux normes et celles données aux employés nouvellement recrutés. Diverses stratégies moins structurées et moins fréquentes ont aussi été identifiées et seront présentées.

5.2.7.1 Les formations données lors des modifications apportées aux normes

Précédemment, nous avons constaté que les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers avaient modifié les programmes d'audit, mais aussi la méthodologie de travail et certaines politiques et procédures. Lorsque ces modifications ont lieu, les membres des cabinets sont informés afin qu'ils s'approprient les nouvelles façons de faire et les appliquent. La formation est le principal véhicule rapporté par nos répondants pour permettre la transmission de cette information. La littérature fait une large place au besoin de formation lorsque des changements de référentiels surviennent (CCRC, 2010; Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006; Tokar, 2005).

La plupart de nos répondants a mentionné l'existence de formations internes pour permettre à l'ensemble des membres du cabinet, professionnels et non professionnels, d'être informé des changements de normes et de leur mise en application lors de la réalisation des différentes missions. Si ces formations ont comme objectif d'informer les membres au sujet des nouveautés, elles ont aussi comme objectif de leur expliquer comment les appliquer dans leur travail. C'est en ce sens que le sous-processus *encoder* a lieu puisque les connaissances institutionnalisées au niveau de l'organisation (nouvelles routines, nouvelles procédures, nouvelles méthodologies) sont alors retransmises aux individus.

Ces formations internes peuvent prendre des formes très variées selon les cabinets. On en distingue deux grands types, soit les cours de formation à proprement parler et les rencontres informelles. Dans la majorité des cabinets participants, des cours de formation sont développés par des ressources internes à l'instar de ce qu'avaient constaté Tokar (2005) et Hecimovic et Martinov-Bennie (2011). Ces cours de formation correspondent généralement à des cours structurés, organisés au sein du cabinet, dans lesquels sont utilisés des exposés magistraux et/ou des analyses de cas pratiques. Des présentations sous forme de PowerPoint peuvent être projetées et, parfois, des cas faits maison sont également utilisés. L'objectif de ces formations est de permettre à l'ensemble du personnel de connaître les changements de normes survenus et de comprendre comment ces changements vont influencer leur travail quotidien. Ainsi, il peut arriver également que, lors de ces formations, ce soit davantage la méthodologie ou les outils de travail qui soient discutés, ce qui est particulièrement vrai lorsque ceux-ci ont fait l'objet de modifications importantes en raison des changements de normes. Les changements de 2004/005 ont été mentionnés pour illustrer ce fait.

Quand ce sont des normes importantes, on a des réunions de formation où on explique les normes puis comment on va les traiter dans nos dossiers, comment on veut que nos dossiers soient montés, pour être conformes aux normes. (un associé)

Ce sont des formations à l'interne pour la plupart. C'est sûr qu'on reçoit du matériel de la part [de notre réseau]. Mais qu'il faut quand même adapter, soit par le langage, soit par l'approche client ou quoi que ce soit. Mais, on a quand même pour certaines choses une base. Pour d'autres, on le monte complètement à l'interne. (un associé, contrôle de la qualité)

La NCA comme telle [...] voici la norme générale, voici ce qu'on fait. On a nos propres programmes qui ont été développés à l'interne, qui sont mis à jour à l'interne. Donc, la formation va porter là-dessus. [...] Annuellement on revient sur ces programmes-là s'il y a eu des modifications. Même s'il n'y en a pas. On va revenir quand même sur les lacunes, parce qu'on a quand même un contrôle de la qualité annuel qui est systématique. Les lacunes qui sont

rencontrées suite à la formation, il y a toujours un bloc «lacunes» sur lequel on revient, on fait un retour sur la documentation. (un associé, contrôle de la qualité)

À l'exception des praticiens seuls, les cabinets de toute taille utilisent ce type de formation pour transmettre l'information.

Plusieurs cabinets effectuent des formations par niveau hiérarchique et adaptent le contenu des cours selon le niveau auquel appartient le membre. Ce sont généralement des cabinets de 11 associés et plus qui procèdent de cette façon. La séparation par niveau hiérarchique provient surtout du fait que le type de connaissances requises ou d'habiletés techniques n'est pas le même dans un cabinet comptable selon que le membre soit stagiaire ou associé. Les formations sont donc séparées pour refléter cet aspect. Une autre raison également invoquée est une volonté de favoriser les discussions entre individus de même niveau hiérarchique.

Nous, on fait des classes individuelles, on regroupe les gens par niveau. Les chargés de dossiers ensembles, les directeurs ensemble avec les associés. On essaie de pouvoir faire lever le niveau de discussion dans les différentes [formations] pour qu'il y ait plus d'échanges aussi. (un associé)

Mais, le point de vue inverse nous a aussi été mentionné par un répondant. En effet, ce dernier nous a expliqué que certains cours étaient donnés à tous les membres du cabinet afin de favoriser les échanges d'idées entre les stagiaires et les associés.

Par niveau, on fait aussi des formations par *group series*. [...] Il y a des cours [...] on se dit pourquoi pas avoir tout le groupe d'audit [...] il y a des discussions, il y a des *juniors* qui posent des questions, il y a des associés ... on pense que ça donne un autre [bénéfice à la formation]. (un directeur, contrôle de la qualité)

Nous avons également constaté un fait particulier à l'égard des formations données à l'interne. En effet, dans certains cas, une partie des membres du cabinet va tout d'abord assister aux formations de l'Ordre pour ensuite préparer, selon des formats

variés, des formations dispensées à l'interne. Quelques cabinets semblent adopter cette stratégie qui tient selon nous à la fois des sous-processus *assurer le suivi* et *interpréter* et du sous-processus *encoder*. En effet, ces personnes, en assistant aux cours de formation, prennent connaissance des nouveautés, ce qui correspond au sous-processus *assurer le suivi*. Par ailleurs, ces mêmes cours permettent aussi l'interprétation puisque, tel que mentionné précédemment, nos répondants nous ont mentionné participer à ces cours pour mieux comprendre l'essence même des normes. Des personnes sont alors désignées pour aller assister aux cours de formation de l'Ordre dans le but, par la suite, de redonner la formation à l'ensemble des membres du cabinet. Tant des cabinets de quatre associés et moins que des cabinets de 11 associés et plus ont recours à cette pratique. Les personnes ainsi désignées sont soit des membres responsables du contrôle de la qualité, soit des personnes ayant développé une spécialisation particulière au sein du cabinet. Cela permet au cabinet d'être efficient et de mieux cibler les sujets à traiter lors des formations. Effectivement, certains de nos répondants ont souligné le fait que, dans les formations de l'Ordre, plusieurs sujets traités ne sont pas pertinents pour la clientèle du cabinet ou sont parfois trop pointus. Ainsi, lorsque les formations sont préparées par ces individus, pour diffusion à l'interne, il y a une épuration du matériel et aussi une adaptation aux besoins du cabinet qui sont effectuées.

On monte beaucoup de formations à l'interne, généralement quand c'est possible de le faire, la formation à l'interne va être préparée et donnée par quelqu'un qui va avoir été suivre une formation à l'Ordre équivalente avant. Il va s'alimenter dans une formation à l'externe pour ensuite la donner à l'interne. Sauf quand ça vise des sujets où nos gens ici donnent eux-mêmes les formations à l'Ordre. Généralement, ça commence par une formation à l'Ordre quand on est capable en fonction du *timing* de le faire. C'est sûr des fois quand on attend d'avoir été suivre la formation à l'Ordre, on se ramasse qu'on est rendu en janvier, février, c'est le temps de l'appliquer ... on est mal pris, mais généralement c'est comme ça que l'on fonctionne. (un associé, contrôle de la qualité)

On va suivre des cours à l'externe puis on les redonne à l'interne. Récemment, trois personnes ont été suivre le cours des OSBL [...] puis il va être redonné à l'interne par ces trois personnes-là qui ont été suivre le cours. Ils vont construire un cours puis regarder versus ce qu'on fait au bureau. Ils vont mettre à la page les employés pour leurs [missions d'] OSBL. Je suis allé suivre les cours des CPE [...] au début de la semaine [...] je suis le seul qui fait des CPE dans le bureau [...] donc c'est moi qui donne le cours de formation. (un associé)

Nous considérons que le fait de préparer des formations en fonction des besoins du cabinet et de sa clientèle démontre le sous-processus *encoder*. En effet, l'adaptation des nouvelles normes au contexte organisationnel reflète une prise de position commune de certains individus qui est diffusée aux membres au cours des formations particulières.

Il existe une autre stratégie interne qui permet l'encodage des connaissances sans que ce soit par le biais de formations structurées à proprement parler. En effet, quelques répondants nous ont parlé de réunions, certaines étant récurrentes (hebdomadaires, mensuelles, trimestrielles), d'autres étant plus occasionnelles selon les besoins. Nous appellerons ces réunions des rencontres de formation, car les répondants nous ont expliqué y discuter des nouveautés ce qui fait alors office de cours de formation à l'interne. Il s'agit de rencontres entre tous les employés du cabinet au cours desquelles les changements étant liés aux nouvelles normes sont discutés. Les discussions portent généralement sur l'application de la norme dans les dossiers soit, comment adapter le travail à la nouvelle réalité. Ces cabinets sont de très petite taille (quatre associés et moins) et c'est la raison pour laquelle ils ne développent pas de cours structurés. Les rencontres viennent en complément des cours de formation pris auprès de l'ordre professionnel et nous considérons que c'est par ce processus de rencontres que s'effectue l'encodage au sein de ces cabinets. En effet, au moment où certains membres du cabinet suivent les cours de formation de l'Ordre, ceux-ci acquièrent une connaissance et une compréhension de la norme, ce qui correspond aux sous-processus *assurer le suivi et interpréter*, mais c'est au moment où des

rencontres ont lieu pour expliquer l'impact sur le travail que l'encodage se produit. Notons toutefois, que les rencontres ne sont pas uniquement déclenchées à la suite d'une formation de l'Ordre, et que les activités d'encodage ont lieu tout au long de l'année.

Par rencontres, comme on est un petit groupe. On se rencontre et on voit, on informe les gens des nouvelles procédures quand il faut les mettre de l'avant. (un associé)

On se rencontre, c'est supposé une fois par mois. On se rencontre régulièrement pour discuter : «ok il y a eu tels changements, il faut porter attention!» Dans mon cabinet, je veux que ça soit fait comme ça! Beaucoup de communication. (un associé)

Même s'ils vont au cours, quand même on se rencontre une fois par semaine. [...] L'automne, disons, c'est de la formation théorique. Puis, un coup qu'on a fait toute la formation théorique, les sujets, les mises à jour, après c'est de la pratique, je vois des cas pratiques, on en parle ensemble. Ça peut être le programme. (un associé)

On est un très petit cabinet, fait que c'est moi qui reçoit [les formations]. Après ça, je parle avec les gens pour leur dire : «on a ça, il ne faut pas oublier de changer ça!» On s'ajuste comme ça. Moi, je m'assieds avec eux, c'est ce qu'on fait, on s'assied tous les lundis matin. [...]. Tous les lendemains de mes cours de formation ou des cours de formation de mon associé, mais habituellement on y va ensemble. [Mes employés] sont rendus que ça leur tente moins quand je vais à une formation, car ils savent que, le lendemain, je vais m'asseoir avec eux. [...]. Pour les normes, pour ces choses-là, on peut s'asseoir une demi-journée, une journée ... ça dépend. (un associé)

5.2.7.2 La formation donnée aux employés recrutés

Nous venons de voir comment, lorsqu'il y avait des nouveautés, le sous-processus *encoder* prenait forme. Mais, il existe une autre façon de dispenser la connaissance organisationnelle notamment lorsque de nouveaux employés sont recrutés. La plupart de nos répondants ont mentionné avoir un processus, formel ou informel, de

formation de leurs nouveaux employés. C'est par l'analyse de ce processus de formation initiale que nous avons été en mesure de dégager une autre forme du sous-processus *encoder*. En effet, pour la majorité des cabinets participants, c'est lors de ces formations que la méthodologie de travail, les procédures ou encore les façons de faire du cabinet sont inculquées aux nouveaux employés. Deux répondants ont même utilisé le terme « philosophie » (un associé et un associé, contrôle de la qualité).

C'est une formation qui est beaucoup sur les outils, les méthodes de travail, c'est beaucoup focus là-dessus. (un associé)

Puis, par la suite, c'est vraiment la personne qui est en charge du stagiaire qui va s'occuper de faire la formation tant sur les logiciels que sur nos feuilles de travail, comment on fonctionne, le processus de travail. Si [le stagiaire] a des questions, c'est cette personne-là qu'il va [voir]. (un associé)

Plus des notions plus générales. Comme c'est la première fois qu'ils arrivent chez nous, donc : le cabinet comptable, le contact client, l'indépendance, les bonnes manières, les communications, les courriels, ce à quoi il faut faire attention, les bons usages de retourner leurs appels dans les 24 heures puis toutes ces choses-là. (un directeur, contrôle de la qualité)

Premièrement, sur nos outils, notre mode de fonctionnement, c'est quoi un avis, une mission d'examen, un audit ... les *steps* qu'il y a là-dedans, le *Dream*,¹¹¹ comment il fonctionne, les questionnaires, l'importance de comprendre ce qu'on fait, de poser des questions, etc. Après ça, tout le fonctionnement du bureau, la politique interne, le manuel du bureau, on va passer ça en revue, puis c'est ça qu'on va voir principalement. (un associé)

Ce qui est plus compliqué à apprendre pour un nouvel employé, ce sont nos outils de travail, nos méthodes de travail. Donc, que tu sois stagiaire ou chargé de mission, il faut que tu l'apprennes. Ça s'apprend peut-être un petit peu plus vite quand tu es chargé de mission, directeur, mais il faut que tu l'apprennes. (un associé, contrôle de la qualité)

Comme indiqué par le dernier répondant cité ci-dessus, ce type de formation est similaire qu'il s'agisse de stagiaires ou de gens plus expérimentés. En fait, nous

¹¹¹ *Dream Comptabilité* est un logiciel comptable.

n'avons noté que très peu de différences au niveau de l'encodage entre un stagiaire qui est recruté alors qu'il est encore étudiant et un professionnel ayant plusieurs années d'expérience. La seule différence mentionnée concerne les aspects théoriques. Certains cabinets, en plus de la formation sur les procédures et les outils, effectuent des formations de nature théorique pour les recrues, et c'est ce type de formation qui ne sera pas dispensée à un nouvel employé ayant déjà de l'expérience en certification. Nous considérons le fait de donner des formations sur les aspects méthodologiques, voire sur la philosophie du cabinet, comme de l'encodage. La méthodologie provient d'une réflexion qui a eu lieu au niveau organisationnel et qui permet aux individus de réaliser leur travail en respectant les balises déterminées au niveau organisationnel. À titre d'exemple, un de nos répondants nous a expliqué dans le détail la méthodologie que le cabinet avait développée et mise en œuvre pour déterminer la taille de ses échantillons pour les procédures de corroboration. Cette façon de procéder, propre à ce cabinet, permet d'encadrer les employés lorsque ceux-ci déterminent le nombre de tests à effectuer. Il s'agit donc bien d'une façon d'encadrer l'action comme le préconisent Kleysen et Dyck (2001).

Quelques-uns de nos répondants nous ont aussi fait mention de la diffusion de leur manuel d'assurance qualité auprès des employés. Rappelons que le manuel d'assurance qualité est le manuel des politiques et procédures mises en place par le cabinet pour assurer et maintenir un système de contrôle de la qualité en conformité avec les exigences de la NCCQ-1. Plus particulièrement, ces cabinets remettent une copie de leur manuel d'assurance qualité à leurs nouveaux employés, ou en font une présentation lors des journées de formation à l'embauche. Il s'agit donc pour ces cabinets de faire connaître aux nouveaux venus les politiques et procédures du cabinet en regard du contrôle de la qualité. Nous considérons que ces façons de procéder reflètent également le sous-processus *encoder* puisqu'il y a transmission aux individus des politiques et procédures dont s'est doté le cabinet. Rappelons que dans la section 5.2.5, nous avons identifié le manuel d'assurance qualité comme un élément

d'institutionnalisation, donc un élément développé au niveau de l'organisation. Là aussi, le fait de le diffuser aux nouveaux venus laisse supposer le passage de la connaissance de l'organisation aux individus.

Ça va être beaucoup plus axé sur les logiciels, nos logiciels à l'interne, nos fonctionnements, nos procédures. On va lui soumettre le MAQ, des petits cartables de référence, des petites procédures. (un associé)

[...] il y a ... peut-être trois ou quatre jours de formation CaseWare. Évidemment, à travers ça on va leur parler de toutes nos politiques internes ... que ce soit, par exemple, les questions informatiques, le guide de l'employé, je vais leur parler du MAQ ... de la signature du document de confidentialité, plus de la déclaration annuelle que la profession nous demande. (un associé, contrôle de la qualité)

5.2.7.3 Les stratégies d'encodage diverses au sein des cabinets de petite et de moyenne taille

Enfin, nous avons identifié, lors de l'analyse de nos données, d'autres stratégies développées par les cabinets participants permettant d'*encoder* les nouveaux apprentissages et qui ne sont pas directement liées à des activités de formation.

Plusieurs de nos répondants nous ont fait part d'une autre façon de procéder pour diffuser l'information au sein du cabinet. Il s'agit de l'envoi par courriel de mémos à l'ensemble des employés. Les raisons invoquées pour ce type de communication divergent selon les cabinets. Pour certains, le mémo est utilisé lors d'un changement mineur, pour d'autres, le mémo est utilisé lorsque le changement doit être fait immédiatement. Pour ces cabinets, les mémos permettent alors de tenir les membres du cabinet informés des changements de normes et de l'impact que cela aura sur leur travail. Généralement, une formation plus complète aura lieu ultérieurement. Un peu dans le même ordre d'idées, les changements dans les programmes de travail sont

communiqués par certains cabinets par voie de courriel pour permettre une action immédiate de la part des membres du cabinet. On comprend donc que ce moyen de communication est privilégié surtout pour des besoins ponctuels et pour sa rapidité d'action. Il ne semble pas être utilisé dans le cas de changements complexes.

Il y a l'envoi de courriels. L'envoi de courriels, c'est plus lors de modifications de programmes. Lorsqu'on ajoute des choses dans le programme, on envoie un courriel à tout le monde, pour leur dire qu'à partir d'aujourd'hui, il faut utiliser tel programme. (un associé, contrôle de la qualité)

Si je vais au cours et que [la norme] est en vigueur, je reviens, la même journée, je travaille, on va travailler sur le cas, ou je vais dire, ça dépend de l'ampleur, des fois c'est juste de changer le nouveau rapport, on va mettre ça dans le modèle, mon contrôleur de la qualité, je vais lui dire voici ce qu'il en est aujourd'hui. Je vais écrire un courriel à tous : «À partir du prochain état financier qui sort, c'est comme ça.» Donc, c'est comme ça qu'on fonctionne. (un associé)

Si c'est des changements mineurs, comme l'année [où] j'ai décidé justement que les événements subséquents, je ne voulais pas les avoir sur le *lap top*, je voulais les avoir écrits et signés, j'ai envoyé un mémo interne à tout le monde dans le bureau. Je n'en ai parlé à personne, je l'ai juste décidé. (un associé, contrôle de la qualité)

Cette façon de procéder nous apparaît refléter le sous-processus *encoder* puisqu'il suppose une prise de position commune à l'égard de la norme, la création de nouvelles procédures ou de façons de faire (par exemple, une modification du programme) qui doivent être communiquées rapidement à l'ensemble des individus concernés.

Dans le tableau 5.7 ci-après, nous présentons les autres stratégies d'encodage que nous avons identifiées lors de l'analyse des données, mais qui ne sont appliquées que par quelques cabinets participants. Toutefois, elles nous permettent d'avoir un portrait plus complet des processus organisationnels des cabinets de petite et de

moyenne taille de notre étude en matière de diffusion de la connaissance organisationnelle.

Tableau 5.7

Stratégies d'encodage diverses

Stratégies	Citations
L'associé responsable du contrôle de la qualité s'assure que des formations sur les nouveautés sont données et que les dossiers intègrent les nouvelles pratiques.	Je m'assure que ça se reflète dans les dossiers puis qu'on a la formation continue pour mettre à jour tout le monde. (un associé, contrôle de la qualité)
Le contrôle de la qualité s'assure que les nouvelles normes sont intégrées par les membres lorsqu'ils réalisent leurs missions.	On prépare une présentation avec des exemples puis des cas pratiques, ça dure 1h30, 2h. Pour dire : « voici, on a vu tel élément pour lequel dans les dossiers on aimerait qu'il y ait une amélioration. » On le donne puis, dans les prochains contrôles de la qualité, on va faire un suivi, on va s'assurer que l'intégration de cette présentation-là se fait. (un associé, contrôle de la qualité)
Par le biais des mises à jour des programmes d'audit de l'Ordre.	Je dirais qu'aujourd'hui, tout le monde suit, comme on utilise les programmes de l'Ordre puis on les met à jour quand il y a des mises à jour (un associé)

5.2.7.4 Le niveau de réalisation du sous-processus *encoder*

Kleysen et Dyck (2001) positionnent le sous-processus *encoder* entre l'organisation et le groupe. Nos données tendent à confirmer partiellement ce positionnement. En effet, les codes tels que les manuels de procédures, la méthodologie de travail, les programmes sont tous issus de l'organisation. Ils résultent, comme nous l'avons vu à la section 5.2.5, de l'institutionnalisation des connaissances. On constate ainsi que l'encodage provient de l'organisation ou part du niveau organisationnel. Par la suite, nous avons constaté deux cas de figure. Le cas de figure qui semble le plus répandu est celui d'un encodage qui permet à la connaissance d'être transférée du niveau organisationnel au niveau du groupe. En effet, lorsque les formations sont dispensées à des groupes constitués selon les niveaux hiérarchiques ou encore aux recrues, il

s'agit d'un transfert du niveau organisationnel au niveau du groupe. Mais, un autre cas de figure s'est aussi dessiné dans nos données et qui relève davantage du niveau individuel que du groupe. Il s'agit des cabinets pour lesquels les formations sont dispensées à l'ensemble des individus concernés sans égard au niveau hiérarchique. Nous suggérons donc que, dans le contexte des cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude, le sous-processus *encoder* peut, selon les cas, refléter le passage des connaissances de l'organisation au groupe, mais aussi refléter le passage des connaissances de l'organisation aux individus sans passer par le groupe.

En conclusion, nos résultats tendent à démontrer la présence du sous-processus *encoder* au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Ce sous-processus se matérialise principalement par des formations qui sont données aux employés sur la méthodologie de travail ou encore les façons de faire du cabinet, que ces employés soient des nouvelles recrues ou non.

5.2.8 Mettre en place

Le sous-processus *mettre en place* est le dernier sous-processus à faire partie du cadre conceptuel retenu. Kleysen et Dyck (2001) le définissent comme la confrontation des situations réelles aux codes de l'organisation, ceux-ci ayant été discutés avec le sous-processus *encoder*. Selon les auteurs, la conjonction de ces deux sous-processus, *encoder* et *mettre en place*, permettrait à la *rétrospection* de prendre place.

5.2.8.1 La formation initiale

Tous nos répondants nous ont expliqué le processus de formation du cabinet lorsqu'un nouvel employé était embauché. Plusieurs d'entre eux incluent dans leur formation initiale la réalisation de missions. Autrement dit, très rapidement après son entrée en fonction, l'individu se voit assigner des missions afin notamment de se familiariser avec les outils, mais aussi, et surtout avec l'approche et la méthodologie de travail. Souvent, ces nouveaux employés se verront attribuer des dossiers plus simples, soit des missions de compilation ou des missions d'examen. Par la suite, ils vont être affectés à des dossiers plus complexes tels que des missions d'audit. Tout au long de ces missions, ils sont encadrés et supervisés par des membres plus expérimentés du cabinet afin de les aider dans la réalisation de leur tâche. Cette façon de procéder est plus répandue au sein des cabinets de dix associés et moins de notre étude. Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) avaient également identifié cette façon de procéder pour les plus petits cabinets de leur étude. Quelques-uns de nos répondants ont même spécifié que, durant cette période, ils arrêtaient en quelque sorte «le compteur». Autrement dit, ils ne regardent pas le temps mis par l'employé dans le dossier et ils ne le comparent pas à l'année précédente.

«J'ai un petit dossier, fais-le donc!» On lance une ligne, on voit comment [le stagiaire] réagit. On souhaite qu'on a engagé du bon monde, mais c'est des stagiaires. Je leur dis : «là on va te donner de l'ouvrage, applique-toi, fais-le bien, pose des questions, soit critique, je ne veux pas que tu le fasses en cinq minutes, ce n'est pas ton objectif!» Quand on fait de l'audit, ça se peut qu'ils partent avec des gens faire l'audit. (un associé)

Après ça, on part avec un petit dossier ... ils commencent, il y a un petit dossier, on ne regarde pas le temps de l'année d'avant, on se familiarise avec *Dream*, avec les questionnaires, comment on fonctionne avec Excel, puis *Dream*, les documents. Il faut que je parle à un client, comment je parle à un client : «je ramasse toutes les questions? Je l'appelle aux cinq minutes?» etc. ... ils se pratiquent tous avec un premier dossier, c'est bien le fun! [...] Ils font le premier, puis après ça un deuxième, ils partent sur d'autres choses, puis on

évolue, on voit les caractères, les compétences, les faiblesses, les forces de chacun, puis là on est capable de cibler pour orienter les choses. (un associé)

Nous associons cette façon de procéder au sous-processus *mettre en place* de Kleysen et Dyck (2001), car il s'agit bien d'individus qui sont confrontés à des situations réelles, soit la réalisation d'une mission, et qui, pour l'accomplir, vont se confronter aux codes de l'organisation. En effet, dans la section précédente, nous avons identifié la méthodologie et l'approche comme faisant partie des codes de l'organisation. Ainsi, lorsque les employés apprennent à appliquer ces codes à des situations réelles, nous considérons que le sous-processus *mettre en place* s'opère. Cela correspond également à l'observation des pratiques identifiée par Vera et Crossan (2004) lors d'une étude sur la *rétrospection*.

Par ailleurs, quelques-uns de nos répondants nous ont aussi fait part d'une autre façon d'inculquer à leurs nouveaux employés la méthodologie ou l'approche du cabinet en les confrontant à ce que nous appelons une «pseudo» situation réelle. Plus particulièrement, ces cabinets ont développé des cas ou des dossiers fictifs qui sont utilisés lorsque de nouveaux employés entrent en fonction. Ainsi, au lieu de seulement enseigner sous forme de cours magistraux, il y a un enseignement pratique par la réalisation de sections d'un dossier d'audit par exemple. Nous utilisons le terme «pseudo» situation réelle puisqu'il ne s'agit pas d'un client actuel du cabinet, mais bien de la réplique d'une situation potentielle. Compte tenu de l'aspect pratique de cette façon de faire, nous l'apparentons au sous-processus *mettre en place* puisqu'elle permet de confronter les codes à une situation dérivée du réel. Ce sont principalement des cabinets de 11 associés et plus qui utilisent cette stratégie d'apprentissage, celle-ci ne nous ayant pas été mentionnée par les cabinets de quatre associés et moins.

Un dossier modèle qu'on utilise pour chaque niveau. C'est un *building on*. On a *cash*, après ça, on enseigne les *accounts receivable*, les *accounts payable*,

inventory, mais c'est toujours le même CaseWare, le même client. Ça, ce n'était pas facile à développer! (un directeur, contrôle de la qualité)

5.2.8.2 L'acceptation d'une nouvelle mission

Un autre aspect du sous-processus *mettre en place* identifié lors de l'analyse de nos données provient des procédures d'acceptation d'une nouvelle mission. Comme nous le mentionnons à la section 3.2.3.2, les cabinets comptables ont l'obligation selon la NCCQ-1.16 d'élaborer des politiques et procédures à l'égard de l'acceptation et du maintien des missions. Ces politiques et procédures s'apparentent aux codes de l'organisation décrits par Kleysen et Dyck (2001). Selon nos résultats de la section 5.2.5, les cabinets de notre étude ont effectivement mis en place des procédures et politiques en matière d'acceptation et de maintien des missions. Ainsi, ces politiques et procédures font en sorte que, par exemple, lorsqu'un nouveau client se présente, l'associé responsable va confronter cette situation réelle (une nouvelle mission) aux codes de l'organisation (la politique d'acceptation et de maintien d'une mission). Nous considérons ainsi que, dans ce cas précis, le sous-processus *mettre en place* s'opère au sein de ces cabinets.

5.2.8.3 Le système de contrôle de la qualité

Nous avons identifié une dernière forme du sous-processus *mettre en place* au sein des cabinets de notre étude. En effet, plusieurs de nos répondants ont fait état de l'impact des procédures de contrôle de la qualité sur la réalisation des missions de certification. Nous traitons ici de façon générale des procédures de contrôle de la qualité, ce qui englobe à la fois les revues de contrôle de la qualité¹¹² des missions de certification et le système de suivi des politiques et procédures de contrôle de la qualité des cabinets¹¹³. La (les) personne(s) responsable(s) de ce type de procédures évalue(nt) si le travail effectué par l'équipe de mission est conforme aux normes de la profession, mais aussi aux codes qui régissent la pratique du cabinet. Nous considérons alors que les commentaires effectués par les responsables de ces contrôles illustrent le sous-processus *mettre en place* puisqu'ils permettent l'application des codes de l'organisation à des situations réelles que sont les missions soumises à ces contrôles. Notons également, que ce système permet non seulement de s'assurer du respect des codes de l'organisation, mais aussi des codes de la profession.

Annuellement, on revient sur ces programmes-là, s'il y a eu des modifications. Même s'il n'y en a pas. On va revenir quand même sur les lacunes, parce qu'on a quand même un contrôle qualité annuel qui est systématique. Les lacunes qui sont rencontrées suite à la formation, il y a toujours un bloc «lacunes» sur

¹¹² La revue de contrôle de la qualité des missions permet de «fourni[r] une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport» (NCCQ-1.35). Elle est obligatoire pour l'audit des états financiers de sociétés cotées, et est fonction des politiques des cabinets pour les autres missions (NCCQ-1.35.a).

¹¹³ Selon la NCCQ-1.48, «le cabinet doit établir un processus de suivi destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et procédures liées au système de contrôle de la qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement. Ce processus doit : [...] comporter une surveillance et une évaluation en continu du système de contrôle de la qualité du cabinet, comprenant une inspection cyclique couvrant au moins une mission achevée pour chaque associé responsable de mission [...]».

lequel on revient ... on fait un retour sur la documentation. (un associé, contrôle de la qualité)

5.2.8.4 Le niveau de réalisation du sous-processus *mettre en place*

Kleysen et Dyck (2001) considèrent que le sous-processus *mettre en place* permet à la connaissance de passer du groupe à l'individu favorisant ainsi la *rétrospection*. L'analyse de nos résultats permet également de conclure que ce sous-processus s'effectue au niveau de l'individu comme nous venons de le mentionner.

Par ailleurs, *mettre en place* reflète principalement l'application pratique de la norme par opposition à son apprentissage théorique dans le cadre de cours tel que nous l'avons vue avec le sous-processus *encoder*.

Enfin, de façon marginale nous pouvons observer la présence de la dimension inter-organisationnelle. En effet, lorsque *mettre en place* s'effectue après que des revues de contrôle de la qualité aient eu lieu, si celles-ci sont effectuées par des intervenants externes (ce qui est le cas pour plusieurs de nos cabinets participants), alors apparaît la dimension inter-organisationnelle.

5.3 Les changements de normes les plus et les moins laborieux

L'analyse des propos de nos répondants nous a permis de constater que les changements touchant la certification des états financiers au Canada depuis le début des années 2000 n'avaient pas tous été perçus de la même façon par ceux-ci. En effet, certains changements de normes ont parfois été perçus par une partie de nos répondants comme difficiles à instaurer, alors qu'une autre partie d'entre eux n'y a vu

aucune difficulté particulière. Nous allons analyser ce phénomène et les raisons à l'appui de ces perceptions.

5.3.1 La règle d'indépendance 204

Lorsque nos répondants ont abordé la complexité de l'implantation de cette norme, ils nous ont mentionné qu'elle n'avait pas été difficile à implanter au sein de leur cabinet. Deux raisons ont été invoquées par plus d'un répondant. D'une part, l'absence de situations conflictuelles au sein du cabinet nécessitant la mise en place de mesures de sauvegarde. Cette absence de conflits d'intérêts majeurs ne signifie toutefois pas pour ces cabinets que la nouvelle norme n'a eu aucun impact. En effet, ces cabinets doivent tout de même analyser et documenter les menaces à l'indépendance. Mais, l'implantation en tant que telle n'a pas posé de difficultés particulières pour ces cabinets. D'autre part, pour certains cabinets la nouvelle règle venait simplement formaliser ce qui se faisait déjà au sein de l'organisation. Donc, l'implantation de la nouvelle norme pour ces cabinets se résumait davantage à une documentation des situations pouvant présenter une menace à l'indépendance.

Quelques répondants ont aussi questionné la nature des mesures de sauvegarde à mettre en place et leur pertinence. En effet, ils perçoivent les mesures de sauvegarde comme une façon de répondre aux exigences de la norme sans qu'il s'agisse de réelles sauvegardes. À ce sujet, un de nos répondants nous a indiqué ne pas être certain de l'efficacité de ces mesures recommandées pour préserver l'objectivité de l'auditeur :

Ces sauvegardes, c'est toujours quelque chose qui est imprécis ... c'est comme une forme de tolérance, c'est comme un petit mensonge, où on dit qu'on a le droit de faire ce qu'on ne devrait pas faire [parce qu'on a mis en place une

mesure de sauvegarde] ... ça, j'ai toujours eu de la difficulté avec [cette façon de procéder]. (un associé)

Les quelques répondants ayant mentionné avoir éprouvé une difficulté en regard de l'application de la règle 204 ont fait référence à leur rôle vis-à-vis de leurs clients. Ils nous ont expliqué qu'avec une clientèle de PME comme la leur, le rôle de l'expert-comptable n'était pas seulement de certifier les états financiers chaque année, mais qu'il allait au-delà et souvent qu'il jouait aussi le rôle de conseiller. Le fait que la règle 204 vienne interdire de jouer ce rôle de conseiller en plus de celui d'auditeur semble poser problème aux répondants dont le cabinet a une clientèle majoritairement composée de PME. Durocher et al. (2016) soulignaient également cet aspect en parlant de cet autre rôle joué antérieurement par les petits cabinets auprès de leurs clients comme étant leur «raison d'être» (p. 75, en français dans le texte). Ce résultat nous ramène aussi à l'étude de Silver (2007) qui expliquait comment les cabinets avaient perdu de vue *qui* devait être leur client. Nous reviendrons sur cet aspect spécifiquement lors de notre discussion du chapitre VI. Pour ces répondants, mettre alors en place des mesures de sauvegarde leur semble parfois impossible à faire, voire peu pertinent comme mentionné précédemment. Les répondants de ces cabinets semblent perplexes face aux implications de cette norme pour leur pratique.

La règle d'indépendance, aussitôt qu'on reçoit une demande d'un client ou un mandat d'un client qui sort un petit peu du cadre de notre mission première, on s'interroge : «peut-on le faire?» Donc, c'est vraiment une règle enfargeante et c'est souvent sans vraiment de raison. On est obligé de tricoter pour en arriver quand même à servir notre petit client de PME. Le client de PME, il a encore besoin de nous pour aller voir son banquier, pour négocier sa marge de crédit. On ne peut pas lui dire : «je ne peux pas le faire parce que les règles d'indépendance ne me permettent pas de le faire!» Ça ne se fait pas! Il a besoin de quelqu'un qui connaît sa *business* pour l'épauler. On fait attention à tous les gestes qu'on pose dans ces cas-là, il faut l'accompagner sans négocier à sa place. (un associé, contrôle de la qualité)

Pour respecter cette nouvelle exigence des normes, les cabinets de ces répondants ont instauré de nouvelles pratiques en matière de conseils à leurs clients de certification.

Ces pratiques représentent, au sens du code de déontologie, des mesures de sauvegarde.

5.3.2 La NGC-CQ et la NCCQ-1

Les répondants ayant abordé les difficultés liées à l'implantation des exigences de la NGC-CQ et de la NCCQ-1 ont surtout fait état du travail requis pour comprendre et adapter ces exigences à leur réalité. Visiblement, un effort de compréhension a dû être fait, et pour quelques-uns, ce n'est que depuis très récemment qu'ils appliquent adéquatement, selon leurs propos, ces exigences et en tirent parti pour le cabinet. Au départ, le manque de temps et l'absence de vision quant à l'utilité d'un tel système ont fait en sorte que ces cabinets ont quelque peu négligé cet aspect des normes. Depuis, ils nous ont mentionné avoir corrigé leur approche et ils semblent en percevoir les avantages.

L'autre difficulté soulevée par quelques-uns de nos répondants à l'égard de ces exigences concerne les mises à jour nombreuses qu'il y a eues au cours des dernières années. Les responsables du contrôle de la qualité nous ayant fait part de cette problématique trouvent difficile de rester à jour, alors que parfois certains des changements apportés à la NCCQ-1 n'apportent que très peu de plus-value dans les façons de faire, selon eux.

La NCCQ-1, ça prend énormément d'énergie, énormément de temps à tenir des documents à jour, des publications à jour, à donner de la formation qui ne change strictement rien à notre façon de travailler, à la qualité de nos dossiers, et à la prestation de services aux clients. Parce qu'on le faisait déjà, mais là on est obligé de tout mettre ça par écrit et on est obligé de suivre toutes les petites modifications qu'ils ont apportées trois fois à la NCCQ-1 depuis qu'elle existe. On est obligé de donner de la formation là-dessus. C'est énorme le temps que ça vient gruger pour une valeur ajoutée que je considère nulle. (un associé, contrôle de la qualité)

Enfin, pour les praticiens seuls, les aspects liés au suivi du système de contrôle de la qualité qui doit être effectué par une personne non impliquée dans les dossiers posent un problème puisqu'en tant que praticiens seuls, ils sont impliqués dans tous les dossiers. Pour répondre à ces exigences de la norme, ils nous ont mentionné avoir recours à un intervenant externe, ce qui engendre des frais supplémentaires.

C'est plus exigeant. C'est plus exigeant, puis il y a des coûts reliés à ça, des coûts externes et des coûts internes. (un associé)

J'ai un surveillant externe, ça a été la plus grosse adaptation, on a été obligé de mettre la main dans nos poches. [...] Pas plus tard qu'hier j'étais sollicité pour prendre un audit, ils ont 3 000 \$ de budget : «ils vont me charger 500 \$ pour vérifier ton dossier, aussi bien de dire, je travaille au salaire minimum. Garde tes dossiers!» (un associé)

Enfin, nous avons aussi constaté l'inverse, à savoir que, pour quelques-uns de nos répondants, cette norme (NGC-CQ, puis NCCQ-1) ne leur avait pas posé de difficultés à l'implantation, et qu'essentiellement, cela avait requis une plus grande documentation des systèmes, et peu de changements dans les façons d'opérer.

5.3.3 La nouvelle approche d'audit

La nouvelle approche d'audit, soit l'approche basée sur les risques, est sans aucun doute le changement qui a été perçu comme étant le plus difficile à implanter au sein des cabinets de petite et de moyenne taille de notre étude.

Les trois éléments soulevés par nos répondants reflétant la complexité de l'implantation sont : développer un nouveau programme d'audit, faire comprendre la nouvelle approche et ainsi changer les anciens réflexes, et adapter la documentation des dossiers.

Pour les cabinets ayant refait leur programme d'audit pour l'adapter à la nouvelle approche, cela a nécessité beaucoup de temps et d'investissement.

Le plus dur, ça a été un effort énorme, c'était un très gros effort, de monter la méthodologie et les outils. Et aussi en termes de formation, il y a eu un gros effort de formation. (un associé)

Un de ces cabinets, praticien seul, a soulevé le fait que, dans son cas, en plus de faire un programme, il fallait qu'il gère des clients contrairement aux plus grands cabinets qui ont une structure pour gérer les changements apportés aux programmes d'audit.

À un moment donné, on a tout repris, on a tout tassé et on a tout recommencé. C'est aussi simple que ça, à l'époque, on était deux ou trois, ça a été très, très exigeant. Parce que quand tu es dans un petit bureau, tu as tous les volets, les gens qui t'appellent pour tous leurs projets. Mais toi, il faut que tu fasses des formulaires! Donc, ça a été une période extrêmement difficile [...] parce que les grands bureaux, ils ont fait la même chose, mais ils ont des gens qui le faisaient pendant que d'autres travaillaient. Et moi, il fallait que je travaille en même temps que je le fasse. (un associé)

Notons que c'est l'unique praticien seul à nous avoir mentionné avoir refait son programme d'audit, les autres utilisant plutôt des programmes faits à l'extérieur.

L'autre point perçu par une partie de nos répondants comme une difficulté liée à la nouvelle approche est le changement de méthodologie et son apprentissage au sein du cabinet. Le fait de devoir expliquer à des professionnels une nouvelle façon de travailler, alors qu'ils avaient une certaine façon de faire les choses, n'a pas toujours été aisé. Il ne semble pas que ce soit une résistance au changement de la part de ces individus, mais davantage une question de réussir à perdre les vieux réflexes pour en développer de nouveaux :

La plus grande difficulté venait du fait que le *staff* a toujours été habitué de faire de la corroboration par dépit. Parce qu'on se disait, bon c'est de la PME, les contrôles ne sont pas effectifs ou des fois ils en ont, mais on ne veut pas perdre de temps à les tester. Donc, ils ont perdu pendant une dizaine d'années

tout ce concept-là d'approche de risques. On corroborait tout. Comme ça on disait, on est correct. Mais, je ne suis pas sûr qu'on adressait les vrais problèmes non plus, mais ça, c'est une autre histoire! Mais, de revenir à une approche par risques, ça a été très difficile parce qu'on se sentait insécure. Le monde, quand on leur disait : « telle section, ce n'est pas à risque, ne la fais pas! », c'était la panique totale. C'était comme « non, il faut les faire quand même ». Je disais : « vous dites, vous n'avez pas de budget, vous n'avez pas les honoraires, mais tu me dis que tu vas tout faire! » Donc, l'approche par risques a été très, très difficile, puis encore aujourd'hui ce n'est pas réglé. (un associé, contrôleur de la qualité)

À l'instar de ce répondant, deux autres répondants nous ont également mentionné que l'approche était encore parfois difficile à appliquer pour certains membres du cabinet. Notons à cet égard que l'IAASB travaille présentement sur un projet visant notamment à réviser l'ISA 315¹¹⁴. Selon CPA Canada (2016d, Quels sont les points qui posent problème?), « la norme ISA 315 donne du fil à retordre aux auditeurs de tous les types d'entités, mais surtout dans le cas d'audits de petites et moyennes entités (PME), où il est souvent difficile d'appliquer la norme efficacement. » C'est une des raisons (mais non la seule) pour laquelle l'IAASB se penche présentement sur cette norme en vue d'apporter des changements au modèle de risque d'audit. Cette révision en cours nous apparaît être une confirmation que les préoccupations soulevées par les répondants des cabinets participants représentent un problème généralisé à l'échelle internationale. En effet, toujours selon CPA Canada (2016d, Quels sont les points qui posent problème?) les points qui apparaissent problématiques avec la norme sont, entre autres :

Les exigences relatives à la compréhension de l'entité et de son environnement sont jugées lourdes alors que l'entité est relativement simple, en particulier pour ce qui est de la documentation.

Lorsqu'une stratégie entièrement corroborative est suivie pour l'exécution des tests, comme c'est le cas dans bon nombre d'audits de PME, les exigences

¹¹⁴ L'ISA 315 est la norme internationale de laquelle découle la NCA 315 qui fonde en quelque sorte la nouvelle approche d'audit dont il est question dans cette section.

concernant la compréhension du contrôle interne et des activités de contrôle sont excessives.

Le dernier élément qui a aussi créé certaines difficultés lors de l'implantation de la nouvelle approche d'audit concerne la documentation des dossiers, tel que mentionné par CPA Canada (2016d) précédemment. En effet, la documentation a pris une place plus importante dans les dossiers d'audit à compter de 2004-2005. Cette documentation est perçue, par quelques-uns de nos répondants, comme une difficulté. Par exemple, le fait que des choix, des raisonnements doivent être documentés, ou encore des choses qui se font implicitement doivent maintenant faire l'objet d'une documentation formelle, semble avoir posé problème dans quelques cabinets.

Puis, ce n'est pas le travail comme tel qui a été modifié par ça, c'est plus la documentation des dossiers, les notes à prendre ... au niveau du travail, le travail d'audit comme tel, ça n'a pas changé vraiment. Sauf, on faisait ce qu'on faisait avant finalement, mais avec beaucoup plus de descriptions, beaucoup plus de commentaires, beaucoup plus de références aussi. C'est à ce niveau-là. (un associé, contrôle de la qualité)

Si, pour ces cabinets, la nouvelle approche a posé quelques difficultés, pour d'autres sa mise en application fut perçue comme moins problématique. En effet, quelques répondants ont vu dans ce changement d'approche, un retour à ce qui se faisait déjà dans le passé, ou encore la mise en application des «*best practices*» (un associé, contrôleur de la qualité). Pour ces cabinets, il n'y a donc pas eu de revirement en tant que tel, mais une formalisation d'une méthodologie existante.

Un autre élément qui semble avoir facilité l'implantation de la nouvelle approche est la présence de personnes au sein du cabinet ayant travaillé antérieurement pour un des Big Four. Les Big Four utilisant déjà cette approche (basée sur les risques) avant l'implantation des nouvelles normes, ces personnes ont ainsi pu bénéficier d'une formation et acquérir une expérience à l'égard de cette façon de faire. Par la suite, lorsqu'elles ont quitté les Big Four pour se joindre à un cabinet de petite ou de

moyenne taille, leur expertise en la matière a permis de faciliter l'implantation de la nouvelle approche au sein de ces organisations.

Les changements qu'on a appliqués au niveau du risque ont eu des conséquences. Par contre, dans notre cabinet, parce que je suis à l'aise dans ça, parce que j'ai fait des approches par le haut chez [un Big 4], parce que je connaissais bien des contrôleurs de la qualité, parce que j'avais déjà des programmes d'analyse, on avait déjà un petit bout de fait dans cette façon de travailler. Pour moi, ça n'a pas été déstabilisant, au contraire, cela a juste clarifié ou amené des éléments. (un associé, contrôle de la qualité)

La nouvelle approche de vérification, dans le fond, dans ce qu'on fait ... en gros, c'est des choses qu'on faisait déjà. Je peux dire la nouvelle approche de vérification, à mon niveau personnel, il y a rien là-dedans que j'ai appris lorsque c'est arrivé en 2006. (un associé, contrôle de la qualité)

Quelques-uns de nos répondants ont aussi bénéficié d'aide, ce qui a facilité l'implantation. Entre autres, ces cabinets ont été épaulés dans le processus d'implantation par un consultant externe, ce qui correspond aux «stratégies d'adaptation» décrites par Durocher et al. (2016, p. 78, traduction).

5.3.4 Les NCA

Le basculement vers les NCA en 2010 semble, selon les éléments abordés par nos répondants, être la modification ayant été la moins difficile à implanter au sein des cabinets participants. Les quelques répondants qui en ont parlé l'ont mentionné comme un changement parmi d'autres, un changement de terminologie¹¹⁵ sans plus. Nous ne suggérons pas que le passage aux NCA en 2010 n'ait eu aucun impact sur les

¹¹⁵ Rappelons que, lors du passage au NCA en 2010, la terminologie internationale a été adoptée au Canada entraînant ainsi la modification de plusieurs termes sans pour autant en modifier le sens. À titre d'exemple, *vérification* a été remplacé par *audit*. L'impact a été plus marqué dans le Canada francophone qu'anglophone puisque certains termes anglais étaient déjà conformes à la terminologie internationale.

processus organisationnels des cabinets, mais simplement que nos répondants, l'ayant spécifiquement abordé, ne l'ont pas perçu comme un élément fondamentalement difficile ou exigeant.

5.3.5 La vision positive de ces changements

Avant de conclure sur nos résultats, nous souhaitons rapporter certains propos de nos répondants qui, malgré les critiques rapportées dans les pages précédentes, reconnaissent que les changements des dix dernières années ont eu des retombées positives. Comme il n'y a pas unanimité dans les propos et que la seule tendance que l'on puisse véritablement dégager est le fait que la majorité de nos répondants ont exprimé des critiques positives à l'égard de certains changements, nous les présentons sous forme de tableau (voir le tableau 5.8) avec des extraits de citations représentatives.

Tableau 5.8

Bienfaits des changements de normes

Les bienfaits	Citations
L'analyse de risques au niveau de la planification permet une meilleure efficience dans la réalisation de la mission.	[Le] 10% de <i>planning</i> est devenu 30% de <i>planning</i> . Mais <i>the more better you plan, the more [...] efficient your audit's gonna be</i> . (un directeur, contrôle de la qualité)
Les exigences de documentation permettent des dossiers mieux documentés, plus uniformes au sein du cabinet/des bureaux, et de meilleure qualité.	[ça a eu une influence] sur l'homogénéité des dossiers. On prend un dossier [du bureau A] ou un dossier [du bureau B], quand on regarde, les dossiers sont pareils. (un associé, contrôle de la qualité)
Les exigences liées au contrôle de la qualité permettent à tous les membres du cabinet de mieux intégrer les normes.	Je dirais qu'il y a eu une certaine lourdeur à mettre en place [le contrôle de la qualité], mais ça fait que tout le monde est aux normes maintenant. Donc ça, je le critique positivement cet avènement-là, honnêtement! (un associé)
La plus grande implication des associés dans le dossier permet une meilleure gestion des risques.	L'associé, je vous dirais qu'il a été beaucoup plus impliqué. [...] les associés au bureau [étaient] peut-être plus orientés à rentrer de la <i>business</i> . Maintenant, il faut s'occuper de nos dossiers plus, participer au moment de la planification [...] je pense, qu'on est moins à risque de ce côté-là. (un associé)
La nouvelle approche d'audit par risques est plus intéressante.	[La nouvelle approche] c'était super intéressant! (un associé)

Tableau 5.8 (suite)**Bienfaits des changements de normes**

Les bienfaits	Citations
La fin de la présomption de bonne foi représente une approche plus professionnelle de la pratique de la profession.	Non ça n'a pas changé de chose dans notre façon d'accepter ou non des nouveaux clients. C'est sûr, nous-mêmes, on a à prendre conscience de ça [fin de la présomption de bonne foi], puis je trouve que c'est une attitude plus professionnelle entre guillemets. (un associé)
La date de signature du rapport actuellement est plus représentative de ce qui doit être fait dans la pratique.	[À propos du changement de la date du rapport] On est passé d'une norme, la date de quasi-achèvement, qui était vraiment un peu n'importe quand, à des normes qui sont tellement strictes! Mais en même temps, à chaque fois que j'explique ça à un client, je dis toujours : «comment ça se fait que ça a pris 100 ans ou 115 ans avant qu'on se rende compte de ça! Qu'on signait un rapport à une date qui était avant la date à laquelle on finit le travail? Comment ça se fait que personne n'y avait pensé avant?» Je ne le sais pas, mais c'est tellement logique en même temps! (un associé, contrôle de la qualité)

5.4 Les processus organisationnels des cabinets : une question de taille

Au chapitre IV, nous avons défini des groupes préliminaires au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. En effet, à notre connaissance, il n'existe aucune différenciation dans la littérature concernant ces cabinets alors que l'on retrouve une définition très claire pour le groupe des Big Four, et qu'un deuxième groupe semble aussi apparaître, soit celui du deuxième tiers. Toutefois, les cabinets de petite et de moyenne taille représentent une population très hétérogène comme le démontrent nos groupes préliminaires présentés à la section 4.4.2.3.2. En effet, dans cette catégorie de cabinets comptables, on peut retrouver des cabinets ayant plus de 30 associés ainsi que des praticiens seuls. Afin de mieux saisir la composition de ce

groupe hétérogène de cabinets, nous les avons regroupés en quatre grandes catégories selon le nombre d'associés et en fonction de nos résultats concernant leurs processus organisationnels.

En effet, tout au long de la présentation de nos résultats dans ce chapitre, nous avons dégagé, ou pas, des tendances en fonction de la taille des cabinets sans toutefois reprendre de façon précise nos catégories préliminaires. Rappelons que nous indiquions au chapitre IV que, lors de notre analyse, nous nous sommes aperçue que ces catégories préliminaires ne reflétaient pas adéquatement la réalité de notre terrain de recherche. Nous avons donc effectué une analyse spécifique de la dimension taille selon la méthodologie présentée à la section 4.4.3.1. Ainsi, à l'aide d'une matrice,¹¹⁶ nous sommes arrivée à distinguer deux groupes de cabinets qui constituent, selon nos données, les deux extrêmes des cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude. Ces deux catégories sont, d'une part les cabinets de 11 associés et plus et, d'autre part, les praticiens seuls. Entre ces deux extrêmes, nous avons été en mesure d'établir deux autres groupes, soit les cabinets de cinq à dix associés et les cabinets de deux à quatre associés. Ces deux catégories de cabinets semblent démontrer une forte tendance à avoir des processus proches des deux catégories extrêmes qui les jouxtent. Toutefois, à l'occasion, ces cabinets vont emprunter des façons de faire de l'autre groupe se situant entre les extrêmes. Afin de mieux comprendre la classification que nous avons effectuée, nous présentons dans le tableau 5.9 ci-dessous une synthèse des principaux processus organisationnels qui nous ont été mentionnés en fonction des quatre groupes indiqués précédemment et en fonction des huit sous-processus du cadre conceptuel retenu. À noter que le sous-processus *interagir* se fondant avec plusieurs sous-processus (*assurer le suivi*,

¹¹⁶ Mentionnons que plusieurs versions de cette matrice ont été nécessaires pour parvenir aux résultats présentés au tableau 5.9 (Huberman et Miles, 1991).

interpréter, institutionnaliser et mettre en place), nous avons mis en italique les processus organisationnels reflétant l'interaction dans ces sous-processus.

Tableau 5.9

Processus organisationnels selon la taille des cabinets

Processus/catégorie (nombre total de cabinets participants)	11 associés et plus (n=10)	5 à 10 associés (n=7)	4 à 2 associés (n=10)	Praticiens seuls (n=6)
Assurer le suivi				
<i>Communications institutionnelles (29)</i>	T ¹¹⁷	√√√√	√√√√	√√√√
<i>Formations OCPAQ (27)</i>	√√√	T	√√√√	T
<i>Comités institutionnels (10)</i>	√√√	√√	√	√
<i>Consultants externes (5)</i>	√	√√	-	√
Réponses occasionnelles aux exposés-sondages (8)	√√√	√√	-	-
Exposés-sondages lus par les CQ avec communication des points importants (6)	√√	√√	-	-
Pressentir/filtrer				
Analyse des nouveautés en fonction de la clientèle (22)	√√√√	√√√	√√√	√√√

¹¹⁷ Le comptage s'est effectué de la façon suivante : pour chacun des quatre groupes identifiés et pour chaque processus retenu, nous avons calculé le pourcentage de cabinets dont les répondants ont mentionné le processus par rapport au total de cabinets du groupe auquel ils appartiennent. À titre d'exemple, pour le processus *communications institutionnelles*, les répondants des 10 cabinets du groupe *11 associés et plus* ont mentionné ce processus, ce qui représente un pourcentage de 100%. Pour représenter la fréquence d'utilisation du processus au sein du groupe, nous avons utilisé l'échelle de décision suivante : 0% est représenté par «-»; 1% à 24% est représenté par «√»; 25% à 49% correspond à «√√»; 50% à 74% correspond à «√√√»; 75% à 99% est représenté par «√√√√» et 100% correspond à la lettre T.

Tableau 5.9 (suite)

Processus organisationnels selon la taille des cabinets

Processus/catégorie (nombre total de cabinets participants)	11 associés et plus (n=10)	5 à 10 associés (n=7)	4 à 2 associés (n=10)	Praticiens seuls (n=6)
Interpréter				
Lectures individuelles (17)	√√√	√√√	√√√	√√√
Formations OCPAQ (14)	√√	√√	√√√	√√√
Discussions avec des intervenants extérieurs (17)	√√√	√√	√√√	√√√
Intégrer				
Comités structurés (7)	√√√	-	-	-
Discussions informelles/occasionnelles (5)	√	√√	√	-
Institutionnaliser				
Recrutement de CPA Vs techniciens (5)	√	√	√	√√
Accroissement des heures de formation (11)	√√√	√√	√	√
Accentuation de l'analyse de l'indépendance (7)	√	√√	√	√√
Mesures de sauvegarde (24)	√√√√	√√√√	√√√	√√√
Système de CQ présent antérieurement, donc faible impact de NCCQ-1 (12)	√√√	√√√	√	√
Préparation accrue du client pour l'audit (7)	√√√	-	√	-
Changements dans la composition du personnel affecté aux missions d'audit (6)	√	√	√	√

Tableau 5.9 (suite)

Processus organisationnels selon la taille des cabinets

Processus/catégorie (nombre total de cabinets participants)	11 associés et plus (n=10)	5 à 10 associés (n=7)	4 à 2 associés (n=10)	Praticiens seuls (n=6)
Institutionnaliser				
Fin de l'acceptation systématique des clients (6)	√	-	√	√√
Création du MAQ (16)	√√	√√	√√√	√√
Embauche de ressources pour la fonction CQ (5)	√√	√	√	-
Missions d'audit transformées en missions d'examen (16)	√√√	√√√	√√√	-
Missions d'examen transformées en missions de compilation (16)	√√√	√√√	√√	√√√
Stratégie du repli/niche (5)	-	-	√	√√√
<i>Programmes d'audit extérieurs (15)</i>	√	√√	√√√	√√√√
Programmes d'audit internes (10)	√√√	√	√	-
<i>Surveillant extérieur au cabinet (10)</i>	√	√	√√	√√√√
Encoder				
Formations internes structurées (19)	√√√√	√√√	√√√	-
Formations multiniveaux (10)	√√√	√√	√	-
Formations internes redonnées suite aux cours de l'OCPAQ (7)	√	√√	√	√
Rencontres de formation informelles (8)	-	-	√√	√√√

Tableau 5.9 (suite)

Processus organisationnels selon la taille des cabinets

Processus/catégorie (nombre total de cabinets participants)	11 associés et plus (n=10)	5 à 10 associés (n=7)	4 à 2 associés (n=10)	Praticiens seuls (n=6)
Formations initiales structurées (20)	√√√√	√√	√√√	√√
Mettre en place				
Réalisation de petits dossiers au départ (14)	√	√√√	√√√	√√√
Dossier modèle utilisé pour les stagiaires (6)	√√√	√	-	-
<i>Notes de révision des CQ</i> (5)	√√	√	-	-

Légende :



: illustre des processus organisationnels similaires à ceux des praticiens seuls dans les autres groupes.



: illustre des processus organisationnels similaires à ceux des cabinets de 11 associés et plus dans les autres groupes.



: illustre des processus organisationnels similaires pour les deux groupes entre les deux groupes extrêmes.



: illustre une tendance très marquée décroissante au niveau des processus organisationnels entre les différents groupes, soit une présence de moins en moins importante des processus organisationnels en question dans le groupe.



: illustre une tendance très marquée croissante au niveau des processus organisationnels entre les différents groupes, soit une présence de plus en plus importante des processus organisationnels en question dans le groupe.

Les processus en italique correspondent à des processus qui reflètent le sous-processus *interagir* puisqu'il peut faciliter plusieurs autres sous-processus (*assurer le suivi, interpréter, institutionnaliser, mettre en place*).

Avant de discuter du tableau 5.9, nous souhaitons apporter une précision supplémentaire qui nous apparaît d'importance. En effet, le nombre de cabinets dont les répondants ont mentionné un processus n'est pas identique pour chacun des processus organisationnels présentés ci-dessus. Ce faisant, dans certains cas, il est difficile de tirer des conclusions définitives, bien que le but ne soit pas une généralisation des résultats, mais plus une illustration des tendances. Pour permettre au lecteur de bien saisir cet impact, dû à un nombre différent de cabinets d'un processus à l'autre, nous avons indiqué entre parenthèses le nombre de cabinets dont les répondants ont mentionné spécifiquement le processus.

Ce tableau nous permet de schématiser ce que nous avons avancé précédemment dans notre analyse. À titre d'exemple, pour certains processus comme *communications institutionnelles* ou encore *formation OCPAQ*, il existe très peu de différences entre les groupes. Nous pouvons donc dire qu'il s'agit de processus que tous les types de cabinets de notre étude semblent avoir en commun, quelle que soit leur taille. À l'inverse, pour certains processus, il existe une différence relativement marquée entre les deux groupes extrêmes. Pour illustrer ce fait, prenons *la réponse aux exposés-sondages* qui est une pratique qui semble assez fréquente pour les cabinets de 11 associés et plus et qui est inexistante pour les cabinets de quatre associés et moins, incluant les praticiens seuls. Pour les processus où les différences sont marquées, nous constatons que le groupe des cinq à dix associés démontre fréquemment une tendance similaire au groupe des 11 associés et plus. Ceci permet de dire que, pour certains processus, les pratiques des cabinets de cinq à dix associés s'apparentent aux pratiques des cabinets de 11 associés et plus de notre étude.

Quant au groupe des deux à quatre associés, il démontre fréquemment des processus similaires aux praticiens seuls, occasionnellement des processus similaires au groupe des cinq à dix associés et très rarement des processus similaires au groupe des 11 associés et plus.

Ce tableau permet d'illustrer les différences notables dans les pratiques organisationnelles des cabinets selon leur taille, et aussi de dégager des points communs. Ainsi, les cabinets ayant de cinq à dix associés semblent plus proches sur le plan des processus organisationnels des cabinets ayant 11 associés et plus que des cabinets de quatre associés et moins. Les cabinets ayant de deux à quatre associés semblent plus proches sur le plan des processus organisationnels des praticiens seuls que des cabinets de cinq associés et plus. Les cabinets de 11 associés et plus sont fréquemment très différents des praticiens seuls en termes de processus organisationnels.

En dernier lieu, il faut mentionner que l'analyse des résultats n'a pas fait ressortir de différences entre les cabinets des différentes régions du Québec. Il faut se rappeler que les procédures d'échantillonnage ont permis que toutes les régions soient représentées dans notre échantillon.

5.5 Conclusion

En guise de conclusion à ce chapitre, nous allons traiter des flux de *prospection* et de *rétrospection* qui permettent, selon Crossan et al. (1999), le passage de la connaissance d'un niveau à l'autre.

Voyons dans un premier temps, à l'aide des résultats présentés précédemment, comment s'effectue le flux de *prospection*, soit le passage de la connaissance de l'individu à l'organisation. Tout d'abord, nos résultats permettent de constater que ce sont des individus qui vont commencer le processus d'apprentissage organisationnel, car c'est souvent quelques individus qui, au sein du cabinet, vont avoir la responsabilité d'identifier les changements au niveau des normes (*assurer le suivi*). Cette portion du processus semble généralisée dans l'ensemble des cabinets de petite

et de moyenne taille de notre étude. Même s'il existe des particularités, telles que l'existence de comités et donc la présence de groupes, en substance, ce sont des individus qui assurent le suivi des changements de normes.

Une fois que ces individus ont identifié la présence de nouveautés, l'interprétation commence, dont l'analyse d'impact. Pour les cabinets comptables de petite et de moyenne taille, l'interprétation se fait au niveau individuel soit par la lecture de documents publiés, soit par la participation à des séances de formation (*interpréter*). Parfois, il existe également, selon nos données, des discussions entre individus n'appartenant pas à la même organisation (ex. consultants externes, membres d'un même réseau, etc.) pour faciliter l'interprétation. De ce fait, la dimension inter-organisationnelle intervient à ce stade du flux de *prospection*.

Nous avons constaté que l'interprétation est suivie d'un partage collectif lors de rencontres ou de discussions entre collègues pour une partie des cabinets de notre étude, à l'exception des praticiens seuls. Nous considérons que, pour ces organisations, le processus reflète ce que Crossan et al. (1999) suggèrent avec leur modèle, soit un glissement de l'individu vers le groupe en développant, par le biais de discussions, une compréhension commune qui va mener à la prise d'actions cohérentes (*intégrer*). Ces actions prennent la forme au sein des cabinets participants de mises à jour des programmes d'audit et des méthodologies, mais aussi des procédures (*institutionnaliser*). C'est alors que le flux de *prospection* prend fin puisque la connaissance s'est enracinée dans les routines, les procédures et les structures de l'organisation (Crossan et al., 1999). Nos résultats suggèrent, à l'instar de Crossan et al. (1999), que les cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude, sans aucune distinction, modifient leurs routines, leurs procédures et leur structure pour permettre à l'apprentissage organisationnel d'avoir lieu (*institutionnaliser*).

Quant au flux de *rétrospection*, Kleysen et Dyck (2001) suggéraient qu'il débutait par le transfert de la connaissance ancrée dans l'organisation au groupe (*encoder*) et, par la suite, du groupe à l'individu (*mettre en place*). Nos résultats semblent indiquer la présence de ces deux sous-processus. *Encoder*, tout d'abord, se reflète dans les formations données aux employés lorsque les normes changent, ou aux nouvelles recrues lorsque celles-ci se joignent au cabinet. Notons toutefois que, dans certains cabinets de notre étude, les formations se donnent à l'ensemble des employés, et non à des groupes par niveau hiérarchique, ainsi nous considérons que le sous-processus *encoder* peut occasionnellement se faire au niveau de l'individu et non du groupe. Quant au sous-processus *mettre en place*, celui-ci peut s'opérer lorsque les individus sont confrontés à des situations particulières ou nouvelles (ex., acceptation d'une nouvelle mission d'audit) et que des décisions doivent être prises en fonction des codes de l'organisation.

Enfin, pour permettre l'institutionnalisation des connaissances dans la PME, Jones et Macpherson (2006) avaient ajouté la dimension inter-organisationnelle. Nous avons effectivement constaté la présence d'organisations extérieures facilitant l'institutionnalisation, mais pas uniquement. En effet, les organisations extérieures semblent aussi faciliter les sous-processus *assurer le suivi et interpréter* et de façon marginale *mettre en place*.

CHAPITRE VI

DISCUSSION

L'objectif de ce chapitre est de présenter une discussion globale de nos résultats et de répondre à notre question de recherche et aux sous-questions. Rappelons que notre question de recherche est la suivante :

Comment les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont-ils été intégrés dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille?

Par ailleurs, nous avons décliné trois sous-questions de recherche qui feront l'objet d'une discussion dans chacune des trois premières parties de ce chapitre. Nous reviendrons également sur le cadre conceptuel retenu et les modifications que nous y avons apportées lors de l'analyse de nos données.

6.1 L'acquisition des connaissances et la compréhension des changements

Tout d'abord, rappelons notre première sous-question de recherche :

Comment ces cabinets acquièrent-ils leur connaissance et leur compréhension des changements de normes survenus?

Les résultats en lien avec les sous-processus, *assurer le suivi, pressentir, interpréter, intégrer, interagir et encoder* présentés au chapitre V, nous permettent de répondre à cette première sous-question de recherche.

6.1.1 L'acquisition des connaissances

Nos données nous apprennent que les cabinets comptables de petite et de moyenne taille de l'étude se tiennent informés des changements de normes survenus par le biais des communications effectuées par les institutions (OCPAQ et CPA Canada), mais aussi par les cours de formation continue dispensés par l'OCPAQ. Un autre mécanisme favorisant la mise à jour des connaissances est la participation de plusieurs cabinets à des comités institutionnels. La participation à ces comités, soit au niveau de l'ordre provincial, soit au niveau de l'institut national, semble être considérée comme un privilège et un accès direct aux changements à venir ou en cours. Lorsque l'on analyse ce processus en fonction de la taille des cabinets, nous constatons que les cabinets de 11 associés et plus sont plus nombreux à avoir recours à ce type de stratégie que les praticiens seuls. La disponibilité des ressources dans les plus petites organisations, telles que les praticiens seuls, peut être une des raisons expliquant cette différence.

Par ailleurs, dans la majorité des cabinets participants à notre étude, les nouveautés sont anticipées, à des degrés divers, par le biais des exposés-sondages. Mais, ce n'est qu'au sein de quelques cabinets (majoritairement de 11 associés et plus) qu'une analyse suffisamment approfondie est effectuée pour répondre aux exposés-sondages d'intérêt pour les membres du cabinet. Pour les autres cabinets participants, les exposés-sondages semblent donc présenter un faible intérêt. Ce constat soulève un paradoxe au sein d'une partie de nos répondants. En effet, les exposés-sondages, et les appels à commentaires en regard de ceux-ci, demeurent une façon pour la

communauté des experts-comptables, quels qu'ils soient, de s'exprimer sur les projets de normes et donc de formuler leur désaccord, le cas échéant. Or, nous avons, à plus d'une reprise, constaté que la majorité de nos répondants trouvait certains aspects des normes¹¹⁸ à l'étude non pertinents pour leur type de pratique (c'est-à-dire des petites organisations), voire leur type de clientèle (c'est-à-dire des PME). Malgré tout, les cabinets de ces répondants ne semblent pas exploiter cette opportunité qui leur est donnée puisque leurs membres ne commentent pas les exposés-sondages; certains ne les lisent même pas. Les arguments invoqués sont soit le manque de ressources, soit le sentiment de ne pas avoir suffisamment d'influence auprès des organismes de réglementation. Bien que ce phénomène ait déjà été décrit dans la littérature (voir l'étude de Durocher et al., 2007), cette attitude d'une partie des cabinets de petite et de moyenne taille dénote soit une inadaptation de leurs processus organisationnels, soit leur désintérêt pour ces mécanismes de consultation. Nous notons toutefois que la catégorie des cabinets de 11 associés et plus apparaît davantage «active» dans le processus de consultation, à l'inverse des autres catégories et plus particulièrement le groupe des quatre associés et moins qui ne répond pas aux exposés-sondages selon nos résultats.

6.1.2 La sélection dans les nouveautés

Avant de commencer l'analyse des changements survenus s'instaure, pour la majorité des cabinets participants à notre étude, un processus de «filtrage» de l'information. En effet, toutes les mises à jour reçues ne sont pas lues dans le détail, et seules les mises à jour concernant la clientèle actuelle du cabinet font l'objet d'une analyse. Ainsi, nous avons pu constater que, pour quelques-uns de ces cabinets, les

¹¹⁸ Citons certaines des dispositions de la règle d'indépendance, de la NCA 240 traitant du risque de fraude, et autres.

changements qui surviennent au niveau des IFRS ne font pas l'objet d'un suivi, même si ces normes font toutes partie des connaissances que devraient potentiellement détenir leurs professionnels comptables. À notre connaissance, cette façon de procéder, qui semble provenir d'une multiplication des changements dans les normes, n'a pas été identifiée dans la littérature antérieure. *De facto*, par cette pratique, ces cabinets se spécialisent sur le plan de la normalisation comptable en fonction du marché qu'ils desservent. Nous avons identifié à ce titre deux types de cabinets parmi ceux ayant participé à notre étude. Nous avons d'une part des cabinets de petite et de moyenne taille qui ont une clientèle appliquant uniquement les NCECF et/ou les NCOSBL et, d'autre part, des cabinets de petite et de moyenne taille qui ont choisi de conserver une expertise dans l'ensemble des référentiels comptables et donc de desservir ou de pouvoir desservir tous les types de clientèle. En faisant le choix de ne pas se tenir à jour au niveau des IFRS (en raison d'une clientèle de type PME et/ou d'OSBL), ces cabinets ne s'excluent pas uniquement du marché de l'audit des sociétés ouvertes¹¹⁹, mais aussi du marché de l'audit de certaines sociétés fermées qui pourraient faire le choix de se conformer aux IFRS. Ainsi, nous suggérons qu'une partie de la communauté des cabinets comptables de petite et de moyenne taille s'est fragmentée en fonction du type de clientèle qu'elle est en mesure de desservir. Cette fragmentation résulte en partie d'un choix stratégique fait par les responsables de ces cabinets qui, délibérément, ont opté ou non pour le maintien des connaissances de leurs membres de l'ensemble des référentiels comptables.

¹¹⁹ Les sociétés ouvertes ont l'obligation au Canada depuis 2011 de présenter leurs états financiers selon les IFRS.

6.1.3 La compréhension des nouvelles normes

Dès que des changements ont été identifiés, et retenus, débute au sein des cabinets une phase d'analyse. Cette phase se fait par le biais de processus essentiellement individuels (lecture des textes et cours de formation continue dispensés par l'OCPAQ) qui sont souvent complétés par des processus plus collectifs. Ainsi, au sein de quelques cabinets de notre étude, des comités sont formés pour favoriser la compréhension des nouveautés, mais aussi l'analyse des impacts sur l'organisation (formations, modifications des procédures et des outils, etc.). Toutefois, ce type de comités n'apparaît pas dans tous les groupes de taille des cabinets participants. Seuls les cabinets de 11 associés et plus semblent avoir mis en place ce type de structure formelle. Dans les cabinets de deux à dix associés, ce n'est pas par le biais de comités formels que s'effectue ce travail d'analyse, mais davantage par quelques individus qui vont se réunir à l'occasion, selon les besoins, pour discuter des changements survenus et de leurs impacts. Dans ces cabinets, il n'existe donc pas de structure formelle à cet égard. Enfin, pour les praticiens seuls, ce processus de dialogue ou de partage semble totalement absent, même si rappelons-le, un cabinet de praticien seul peut employer plusieurs personnes, professionnels ou non. Ainsi, dans cette partie du processus de l'apprentissage organisationnel de nos cabinets participants, il apparaît une différence dans les pratiques existantes selon la taille du cabinet avec, à un extrême, des cabinets très structurés (11 associés et plus) et, à l'autre extrême, des cabinets très peu structurés (praticiens seuls).

6.2 La gestion des ressources humaines des cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Notre deuxième sous-question de recherche est la suivante : en quoi la gestion des ressources de ces cabinets, à savoir le recrutement, la rétention et la formation des ressources humaines, est-elle influencée par ces changements de normes?

L'analyse des résultats en lien avec les sous-processus *institutionnaliser*, *interagir*, *encoder* et *mettre en place* nous permet de répondre à cette question.

6.2.1 Le recrutement et la rétention

Dans l'ensemble, nos résultats suggèrent un faible impact sur le recrutement et sur la rétention du personnel, respectivement pour la majorité et la plupart de nos cabinets participants. Toutefois, plusieurs des cabinets de notre étude ont procédé à une forme de recentrage dans le recrutement. Ces cabinets, qui par le passé embauchaient des techniciens comptables pour participer aux missions d'audit, ont revu leurs critères d'embauche pour recruter des professionnels comptables en raison de la complexification des normes de certification. Ce constat suggère une accentuation de la professionnalisation de ces cabinets comptables, qui antérieurement pouvaient avoir au sein de leur personnel une portion plus importante de techniciens pour une offre de services similaire. Le recours à une main-d'œuvre plus qualifiée en raison des changements de normes se matérialise également par les modifications apportées par les cabinets dans la composition des équipes de mission. En effet, plusieurs cabinets de notre étude qui avaient comme pratique occasionnelle d'affecter à des missions d'audit des techniciens, ont maintenant recours, en très grande partie, à des CPA ou des stagiaires CPA (d'où le besoin d'embaucher des professionnels

comptables). Dans de rares cas, ils vont requérir les services de techniciens, mais seulement pour des éléments ne nécessitant pas la connaissance des normes. C'est principalement la complexification des normes de certification, et le besoin d'avoir des gens ayant appris ces normes et qui en comprennent la substance, qui sont à l'origine de ce changement dans la gestion des équipes. Pour des raisons identiques, quelques cabinets affectent aux missions d'audit d'états financiers, soit leurs membres qu'ils jugent les plus compétents, soit les plus expérimentés. Par ces affectations, une forme de spécialisation en audit s'opère pour certains employés de ces cabinets. Ces nouvelles façons de faire reflètent bien les conséquences d'une complexification des normes sur la gestion des ressources humaines de ces cabinets, phénomène peu abordé antérieurement dans la littérature. Contrairement aux processus décrits antérieurement, il n'est pas apparu de différences selon le groupe de taille auquel le cabinet appartient. «La professionnalisation» de la main-d'œuvre au cours des années 2000 apparaît affecter l'ensemble des catégories de notre étude.

Ce constat doit être nuancé par une situation toute récente, qui nous a été rapportée par quelques cabinets participants, à savoir la possibilité de conserver le même nombre de stagiaires que par le passé pour répondre aux exigences de l'OCPAQ. En effet, lors de leurs récentes inspections professionnelles, il leur a été mentionné que le nombre de stagiaires qu'ils employaient était trop élevé en regard du nombre d'heures d'audit qu'ils pouvaient leur offrir pour compléter leur stage. Ces cabinets, qui jusqu'à présent n'avaient pas eu à gérer cette problématique, pourraient ne plus être capables dans le futur de conserver le même nombre de stagiaires et être alors obligés de réembaucher des techniciens. Cela soulève deux questionnements importants si cette tendance venait à se matérialiser, voire à se répandre. Tout d'abord, nous venons de mentionner que plusieurs cabinets participants avaient eu recours à une main-d'œuvre davantage qualifiée en raison de la complexification des normes. Or, les normes continuent à évoluer pour suivre les besoins des différentes

parties prenantes et aussi pour suivre l'évolution du monde des affaires¹²⁰. Dans un contexte où les normes continuent de se développer, voire de se complexifier, qu'advierait-il des cabinets qui envisagent de recourir à nouveau à des techniciens? Nous pouvons nous poser la question en termes de qualité des services rendus ou en termes de capacité à continuer d'offrir des services de certification.

Le deuxième questionnement que suscite ce constat concerne les débouchés pour les candidats à l'exercice de la profession souhaitant obtenir leur permis de comptabilité publique. En effet, si une partie des cabinets comptables de petite et de moyenne taille cesse de recruter des stagiaires CPA, ou en recrute moins, pour les raisons invoquées précédemment, les candidats à la profession auront moins d'opportunités de trouver un stage leur permettant de compléter leur formation pour l'obtention du permis d'auditeur¹²¹. Dans une certaine mesure, cela pourrait affecter l'attrait pour la profession, plus particulièrement pour le permis d'auditeur, pour une partie des étudiants en administration.

Sur le plan de la rétention du personnel, les seuls départs mentionnés en lien avec les changements survenus au cours des années 2000 sont des départs volontaires. Il convient de souligner que ces départs sont, selon les propos de nos répondants, la conséquence directe de la complexification des normes et/ou de la multiplication des mises à jour auxquelles les praticiens ont été soumis au cours des années 2000.

¹²⁰ Comme en témoignent les plus récents travaux de l'IAASB sur la qualité de l'audit ou encore avec son projet de réévaluation de la norme ISA 315 en 2016-2017 sur laquelle repose, rappelons-le, le modèle de risque d'audit.

¹²¹ À noter ici que la problématique ne touche que les candidats à l'exercice de la profession souhaitant devenir auditeur, puisque seuls ces candidats doivent compléter un minimum d'heures en certification, voire en audit. Par ailleurs, la problématique soulevée n'a trait qu'aux stages en cabinets et ne touche pas les entreprises qui pourraient offrir des stages, sous réserve de respecter les conditions du Règlement sur le permis de comptabilité publique de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec.

6.2.2 La formation

Lorsque des changements surviennent sur le plan de la normalisation, la formation semble être un élément incontournable au sein des cabinets, quels qu'ils soient. Les différences que nous avons pu noter se situent au niveau du format de ces formations. Nous avons été en mesure de déceler des formations dispensées à l'interne dans chacun des groupes de cabinets participants (établis en fonction de leur taille), tout comme le recours occasionnel à des cours de formation externes. Nous avons cependant que, selon le groupe auquel le cabinet appartient, le déroulement de ces processus organisationnels liés à la formation diffère. Ainsi, les formations structurées (telles que des cours données à l'interne à tout ou à une partie du personnel), ne semblent pas exister au sein des cabinets de praticiens seuls de notre étude, même lorsque ces cabinets emploient plusieurs professionnels comptables. Les formations se font alors par le biais de cours externes (tels que les cours dispensés par l'OCPAQ) ou de rencontres informelles (sans présentation projetée sur écran, sans matériel de formation développé à l'interne). Par ailleurs, les formations de type non structurées (rencontres informelles) sont plus fréquentes que les formations structurées au sein des cabinets de quatre associés et moins. Nous constatons ainsi que la taille du cabinet a un impact sur le déroulement du processus organisationnel entourant la formation. Enfin, plusieurs de nos cabinets participants semblent avoir maintenu un rythme de formation plus soutenu durant les années de changements, en comparaison avec les années antérieures.

6.3 La gestion des missions

Notre troisième et dernière sous-question de recherche se lit ainsi :

En quoi la gestion des missions de certification par ces cabinets, à savoir l'acceptation et la reconduction des missions, l'affectation des budgets de temps et du personnel, la gestion des risques des missions, l'exécution et le contrôle de la qualité des missions, est-elle influencée par ces changements de normes?

C'est l'analyse des résultats des sous-processus *institutionnaliser* et *interagir* de notre cadre conceptuel qui nous permet de répondre à cette question.

6.3.1 Acceptation et reconduction de missions

En ce qui a trait à l'acceptation de nouveaux clients, voire de nouvelles missions, les cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude ont parfois modifié de façon importante leurs pratiques. Une de ces modifications rapportées est l'analyse systématique des situations potentiellement conflictuelles et la mise en place de mesures de sauvegarde, le cas échéant. Quelques-uns des cabinets de notre étude ont parfois dû faire des choix dans les missions offertes pour respecter les nouvelles normes d'indépendance. Ces choix n'ont pas nécessairement mené à la perte de clients, mais davantage à la renonciation d'effectuer une mission spéciale autre qu'une mission d'audit pour certains clients en raison de conflits d'intérêts réels ou potentiels.

Au niveau de la reconduction des missions, l'influence des nouvelles normes s'est manifestée essentiellement par une documentation du dossier d'audit plus exhaustive que par le passé en matière d'analyse de l'indépendance et/ou par la mise en place de

mesures de sauvegarde nouvelles (en raison des précisions apportées par la règle 204 sur certaines situations de conflits d'intérêts). En effet, plusieurs cabinets de notre étude ont dû, pour certains clients, mettre en place des mesures de sauvegarde (non présentes auparavant) afin de reconduire les missions existantes tout en se conformant à la nouvelle réglementation. Ces mesures de sauvegarde ne sont pas toutes de la même ampleur et varient selon la nature du conflit d'intérêts apparent ou réel. L'approbation des écritures de journal par une signature de la direction¹²² est un exemple de mesure de sauvegarde que les cabinets ont pu mettre en place aisément. Toutefois, en raison du plus grand effort requis en termes de gestion des ressources humaines, revoir et modifier la composition des équipes de missions d'audit pour éviter tout conflit d'intérêts, réel ou apparent, est un exemple de mesure de sauvegarde ayant été moins aisée à implanter.

Par ailleurs, quelques cabinets ont revu complètement leur processus d'acceptation d'un nouveau client. En ce sens, ils sont passés d'une acceptation quasi automatique de tout nouveau client, à une acceptation beaucoup plus «réfléchie». Ces cabinets ont développé des réflexes d'analyse avant d'accepter un nouveau client qui se matérialisent majoritairement par une prise de renseignements sur Internet (pour valider l'intégrité de celui-ci). Ils documentent également cette démarche, chose qu'ils ne faisaient pas par le passé. Les cabinets les plus structurés, souvent de 11 associés et plus, ont aussi formalisé le processus d'acceptation de manière plus poussée que par le passé, par exemple, en intégrant de façon systématique une approbation par un autre associé que l'associé responsable de la mission. Selon les cabinets, cet associé peut être responsable de la fonction certification du cabinet ou responsable du contrôle de la qualité. Ces façons de faire permettent une

¹²² Selon l'article 204.4.23 a), l'auditeur ne peut pas réaliser une mission d'audit ou d'examen s'il a préparé, ou modifié, durant la période des écritures de journal sans obtenir l'approbation de la direction.

uniformisation de la procédure d'acceptation à l'échelle du cabinet et à l'égard de l'ensemble des associés.

Ces résultats suggèrent la mise en place, au sein de ces cabinets, de politiques plus strictes à l'égard de deux grands enjeux éthiques de la profession: les conflits d'intérêts et l'association des professionnels comptables avec des clients intègres. Alors que le Code de déontologie du Québec, avant même l'instauration de la règle 204, prônait la nécessité pour l'expert-comptable d'être libre de toute influence et de tout intérêt pour exprimer une opinion sur des états financiers, il semble que plusieurs cabinets de notre étude n'effectuaient peut-être pas de façon systématique une analyse d'indépendance, ou ne la documentait pas même si celle-ci était faite. Par ailleurs, quelques-uns de nos cabinets ont formalisé le processus d'acceptation des nouvelles missions, incluant les aspects liés à l'indépendance. Ces changements dans les pratiques de ces cabinets reflètent une plus grande prise en compte des enjeux éthiques auxquels les experts-comptables sont confrontés, et qui ont été en partie à l'origine des scandales financiers des années 2000. Ainsi, ces quelques cabinets consciencient plus qu'auparavant leurs membres à ces enjeux, et à l'importance d'adhérer à des standards professionnels plus élevés. L'analyse de l'intégrité d'un nouveau client, maintenant faite de façon plus systématique et plus rigoureuse par quelques-uns de nos cabinets participants, plaide également en faveur d'une plus grande préoccupation à l'égard des enjeux éthiques. Là aussi, nous constatons que ces cabinets tendent à inciter leurs membres à adhérer à une éthique professionnelle plus élevée que par le passé. Pour cette partie des cabinets de notre étude, c'est ainsi la contrainte réglementaire qui semble être à l'origine de certains des changements adoptés sur le plan de l'éthique, ce qui tend à valider la nécessité d'encadrer davantage la profession comptable, tel que prôné par certains auteurs (Mitchell et Sikka, 2004; Wyatt, 2004; Zeff, 2003a, 2003b cités dans Cooper et Robson, 2006).

Même si nous avons constaté, par ces nouvelles pratiques dans certains cabinets, une plus grande conscientisation à l'égard des enjeux éthiques, il demeure un aspect des règles d'indépendance qui reste encore confus, voire non pertinent, pour quelques cabinets de notre étude. En effet, lorsque le client est une PME, quelques-uns des répondants de ces cabinets semblent minimiser l'importance de différencier le rôle de l'auditeur (en tant que professionnel qui émet une opinion sur des états financiers) de celui de conseiller. Ils ne paraissent pas saisir les risques associés à cette confusion des rôles pour ce type de clientèle particulièrement. Il s'agit d'une clientèle pour laquelle, par le passé, le cabinet comptable acceptait des missions dans lesquelles ses membres exerçaient souvent un rôle de soutien et de conseiller, en plus d'un d'être auditeur. Les exemples donnés pour illustrer une telle situation sont, d'une part, la régularisation des livres en fin d'année, et d'autre part, l'accompagnement auprès de la banque lors d'une demande de financement. La règle 204 vient modifier, et encadrer considérablement cet aspect et nécessite aujourd'hui une plus grande prudence de la part des cabinets. Elle les oblige à mettre en place des mesures de sauvegarde pour respecter le code de déontologie, ou à repenser les rôles qu'ils acceptaient antérieurement. Ces quelques cabinets auxquels nous référons analysent alors davantage leur rôle qu'ils ne le faisaient auparavant, et ils tentent de répondre aux exigences en matière d'indépendance. Mais pour quelques répondants de ces cabinets, l'application de cet aspect de la norme d'indépendance demeure toujours complexe car aider les PME (qui n'ont pas de ressources suffisantes à l'interne) dans leur gestion fait partie du service à la clientèle. Pour ces praticiens, on constate que le rôle de l'expert-comptable qu'il est acceptable de jouer dans les plus petites organisations clientes, et la reconnaissance de *qui* est leur véritable client lorsqu'ils émettent une opinion sur des états financiers, demeurent encore confus malgré le renforcement de la réglementation à cet égard.

6.3.2 Gestion des risques des missions

Les changements de normes en certification des années 2000 ont eu une influence relativement modeste sur la gestion des risques des missions d'audit d'états financiers de nos cabinets répondants.

L'influence la plus marquée concerne essentiellement ce que nous appelons le risque de réputation du cabinet. En effet, comme nous avons pu le constater lors de notre discussion sur l'acceptation des missions, quelques-uns des cabinets de notre étude ont instauré une nouvelle pratique à l'égard des nouveaux clients. En adoptant une telle politique qui implique, entre autres, une analyse plus rigoureuse de la réputation d'un nouveau client, ces cabinets gèrent leur risque de poursuite et donc leur risque en termes de réputation.

Ajoutons que plusieurs des cabinets de notre étude géraient déjà le risque de poursuite/de réputation par le biais de différentes procédures. Nous notons chez eux une formalisation des processus déjà existants à cet égard. En ce sens, les changements de normes des années 2000 n'ont eu que très peu d'impact pour ces cabinets. La formalisation de ces processus a également permis une plus grande sensibilisation des associés aux questions liées à l'analyse des risques lors de l'acceptation d'un nouveau client. Ces processus, qui touchent majoritairement des cabinets de plus de cinq associés, impliquent souvent que l'acceptation d'un nouveau client se fasse par un autre associé que l'associé responsable de la mission ou par décision d'un comité restreint au sein du cabinet, tel que mentionné précédemment.

6.3.3 Exécution des missions

Les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont grandement influencé l'exécution des missions en raison de modifications apportées aux procédures et aux outils de travail. Les impacts les plus marqués se sont fait sentir au niveau de la documentation des dossiers et de la planification des missions. Les changements, et plus particulièrement la nouvelle approche d'audit, ont nécessité une revue en profondeur des méthodologies de travail et des outils de travail. Pour la majorité des cabinets participants, les programmes d'audit ont fait peau neuve durant les années 2005 à 2010. Les cabinets de 11 associés et plus y ont consacré des ressources internes importantes, alors que les cabinets de quatre associés et moins ont principalement acheté les programmes développés par l'ordre professionnel ou CPA Canada.

Cet accroissement de la documentation suscite des sentiments partagés. Certains répondants y voient la possibilité d'avoir des dossiers plus complets, mieux documentés et plus uniformes d'un associé à l'autre, voire d'un bureau à l'autre, lorsque le cabinet possède différents établissements au Québec. Il y aurait donc un bienfait à la documentation. D'autres, à l'inverse, y voient plus un aspect «bureaucratique», même si ce terme n'a pas été spécifiquement employé lors des entrevues. Le fait de devoir remplir un plus grand nombre de questionnaires que par le passé, sans que cela n'apporte, selon quelques répondants, une valeur ajoutée à leur travail, contribue à ce sentiment. La préparation de cette documentation est alors perçue, davantage comme une perte de temps que comme une amélioration réelle de la qualité de leur travail et souvent comme un fardeau supplémentaire.

Quant aux changements de fond, c'est dans la planification de la mission qu'ils se sont opérés et, plus particulièrement, avec l'inclusion systématique d'une évaluation

du risque de fraude et d'une évaluation des contrôles internes, quelle que soit la stratégie d'audit retenue.

Concernant l'évaluation du contrôle interne, nous avons constaté que quelques cabinets avaient sollicité de la part de leur client une plus grande préparation avant le début de la mission. Cette demande est liée à l'exigence du chapitre 5141 des NVGR, et par la suite de la NCA 315, de documenter les contrôles internes pour toutes les missions d'audit (pour ensuite en tester la conception et la mise en place). Cette plus grande préparation du client s'est manifestée par l'élaboration d'une description *préliminaire* des contrôles internes par celui-ci à la demande de l'auditeur, lorsque cette description n'était pas présente au sein de l'organisation. Bien que ce qui nous a été rapporté ne soit pas en contradiction avec les normes,¹²³ il existe toutefois un risque potentiel avec ce type de pratique si l'auditeur n'est pas suffisamment vigilant. En effet, la documentation ainsi préparée par le client doit faire l'objet d'une analyse approfondie et de tests par l'auditeur au même titre que tout autre élément probant préparé par le client¹²⁴ et fourni à l'auditeur au cours de la mission. Le risque ici, compte tenu des nouvelles pratiques instaurées par quelques-uns des cabinets de notre étude, serait de s'appuyer de façon trop importante sur le travail du client (en contradiction avec le principe de scepticisme professionnel qui doit guider le travail de l'auditeur) pour des raisons économiques, soit réduire le coût de l'audit. Rappelons en effet que cette pratique nous a été mentionnée lorsque la question du coût des audits à la suite de l'accroissement de la documentation a été abordée.

Toutefois, tous les cabinets de notre étude n'ont pas été touchés de la même façon par ce nouvel aspect des normes, à savoir la compréhension de l'entité, y compris de son contrôle interne. En effet, nous avons constaté que, par le passé, quelques-uns de ces

¹²³ À condition que l'auditeur documente par la suite lui-même le contrôle interne dans son dossier et effectue les tests de conception et de mise en place requis.

¹²⁴ À titre d'exemple, citons les conciliations bancaires préparées par le client à partir desquelles l'auditeur effectue des tests pour valider, en partie, les soldes d'encaisse aux états financiers.

cabinets procédaient déjà partiellement de cette façon en documentant le contrôle interne de leurs clients d'audit¹²⁵. Ainsi, les normes sont venues supporter ce qui était déjà fait en pratique par certains cabinets. Selon les pratiques antérieurement appliquées par les cabinets de notre étude, ces changements à l'égard de la compréhension de l'entité ont eu une influence plus ou moins importante.

6.3.4 Contrôle de la qualité des missions

Les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont eu une influence non seulement sur le contrôle de la qualité des missions d'audit, mais aussi sur le contrôle de la qualité de l'ensemble des activités du cabinet. En ce qui a trait aux missions d'audit, plusieurs cabinets de notre étude se sont dotés de politiques et procédures établissant des critères très précis pour déterminer si la mission devait être soumise, ou non, à une revue de contrôle de la qualité, tel que stipulé dans la NCCQ-1.35. Ainsi, à chaque début de mission, l'auditeur responsable de la planification évalue, au regard de ces critères, si le dossier est assujéti à une revue de contrôle de la qualité et documente cette évaluation. Par ailleurs, si le dossier doit effectivement être soumis à un tel processus, alors la revue doit être faite par une personne désignée au sein du cabinet ayant les compétences pour le faire. C'est cet élément qui a le plus influencé le contrôle de la qualité des missions puisqu'il a entraîné pour les cabinets l'implication d'une personne supplémentaire et, par le fait même, un allongement des délais d'exécution des missions¹²⁶. Il faut toutefois effectuer certaines nuances car la revue de contrôle de la qualité n'est obligatoire que pour les sociétés cotées. Les cabinets

¹²⁵ À noter ici, que nous ne référons qu'à la portion de la norme (NCA 315) exigeant la documentation des contrôles internes et non pas à l'obligation d'effectuer pour chaque mission d'audit les tests de conception et de mise en place, voire des tests d'efficacité le cas échéant.

¹²⁶ Nous verrons dans la section 6.3.5 les impacts en termes de budgets de temps et d'honoraires.

qui n'ont pas ce type de clientèle, et qui représentent la plupart des cabinets de notre étude, ne feront des revues de contrôle de la qualité que si les critères de risque établis sont remplis. Ainsi, en grande partie, les cabinets de quatre associés et moins n'ont que très peu de missions d'audit pour lesquelles une revue du contrôle de la qualité est requise. Nous suggérons donc que les exigences relatives à la revue de contrôle de la qualité des missions n'ont pas eu une influence significative sur les processus des cabinets de quatre associés et moins de notre étude.

Contrairement aux processus en matière de revue de contrôle de la qualité, les changements apportés au niveau des processus de suivi du contrôle de la qualité ont touché sans exception l'ensemble des cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude. Si ces cabinets ont dans leur ensemble vu leurs processus organisationnels modifiés à cet égard, ils n'ont pas tous été affectés de la même façon. Ceux qui ont été le plus affectés sont les cabinets de quatre associés et moins, et particulièrement les praticiens seuls. Ces cabinets n'ayant que très peu d'associés, voire un seul, il leur est difficile d'assigner au processus un membre du cabinet n'ayant pas été impliqué dans les missions de certification (comme la norme l'exige) et ayant les compétences pour effectuer le suivi du contrôle de la qualité. Pour remédier à ce problème, ces cabinets ont fait appel à un consultant externe pour effectuer ce travail. Cette façon de procéder a eu sur eux deux impacts majeurs, l'un d'ordre financier et l'autre d'ordre concurrentiel. En effet, le recours à un consultant externe a engendré des coûts supplémentaires. Auxquels s'ajoute le fait que ce consultant soit un professionnel qui œuvre dans le même domaine que le cabinet et peut donc faire partie de ses concurrents. Face au risque commercial, ces cabinets développent des stratégies diverses et variées telles que l'utilisation des services d'un confrère d'une autre région, ou encore d'un confrère n'œuvrant pas dans le même créneau de clientèle. Le recours à des formateurs de l'OCPAQ semble aussi faire partie des stratégies adoptées. Pour ces cabinets de quatre associés et moins, l'impact

se fait donc sentir plus durement car ils sont obligés de développer des stratégies impliquant une ressource externe.

6.3.5 Affectation des budgets de temps et du personnel

6.3.5.1 Les budgets de temps

Les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont eu une influence considérable sur les budgets de temps des missions d'audit réalisées par les cabinets de petite et de moyenne taille de notre étude. En effet, tous les éléments discutés précédemment (par exemple, la compréhension de l'entité, y compris du contrôle interne) représentent, d'une façon ou d'une autre, du travail supplémentaire lors de la réalisation d'une mission d'audit. À cet égard, les budgets de temps pour les missions d'audit d'états financiers des cabinets participants ont augmenté de façon importante, cette augmentation peut aller de 10% à 50% selon les cabinets. En raison de cet accroissement des coûts, les honoraires ont également augmenté. Les clients n'étaient toutefois pas tous prêts à accepter cette hausse n'en voyant pas la plus-value sur leurs états financiers et sur le rapport de l'auditeur. Une stratégie alors adoptée pour réduire l'impact financier pour le client a été de diminuer le niveau d'assurance du rapport accompagnant les états financiers. Près de la majorité des cabinets de notre étude ont vu, pour leurs clients en ayant la possibilité, les missions d'audit être transformées en missions d'examen, et les missions d'examen être transformées en missions de compilation. Cette évolution de la pratique (soit une diminution des missions d'audit, voire des missions d'examen) que nous avons constatée soulève plusieurs interrogations. Tout d'abord, la diminution du niveau d'assurance fourni par l'expert-comptable s'est effectuée dans de nombreux cas avec l'assentiment du créancier, soit la banque. On peut se

questionner sur les raisons de cette tolérance des institutions financières à accepter un rapport de l'expert-comptable leur octroyant une moins grande assurance à l'égard de l'information financière. Les deux raisons invoquées lors des entrevues sont, d'une part, la hausse du coût de l'audit et, d'autre part, la concurrence entre les institutions financières elles-mêmes. En raison de la hausse du coût d'une mission d'audit, la banque accommoderait son client en exigeant, par exemple, une mission d'examen au lieu d'une mission d'audit pour que celui-ci paie moins cher. Pour avoir davantage de clients, les institutions financières réduiraient les exigences accompagnant une demande de financement. Dans les deux cas, ce sont des enjeux commerciaux (conserver un client ou en attirer un nouveau) qui pousseraient les banques à réduire les exigences en matière de certification des états financiers. Quoi qu'il en soit, la conséquence demeure l'acceptation par l'utilisateur principal (la banque) d'un rapport fournissant un niveau d'assurance moindre à l'égard des états financiers. Il nous semble alors que la valeur attribuée par le banquier au rapport de l'expert-comptable, et donc au travail de ce dernier, soit relativement faible. En effet, si les institutions financières valorisaient la mission d'audit, et le travail sous-jacent, elles n'accepteraient probablement pas, de diminuer le niveau d'assurance exigé. Ainsi, nous suggérons que, lorsque l'audit n'est pas statutaire (tel qu'il l'est pour les sociétés cotées, par exemple), la valeur d'une mission d'audit est moindre, ou à tout le moins négociable, aux yeux de l'utilisateur des états financiers. Ce constat nous apparaît à la fois paradoxal et inquiétant à l'heure où les changements normatifs, dont nous traitons dans cette étude, ont pour objectif notamment de répondre aux besoins des utilisateurs et d'accroître leur confiance à l'égard des états financiers.

Par ailleurs, nous nous questionnons sur le rôle, intentionnel ou non, des cabinets dans cette évolution de leur pratique. En effet, une forte majorité des cabinets participants à notre étude ont vu certaines de leurs missions d'audit être transformées en mission d'examen, ou des missions d'examen transformées en missions de compilation. Ces cabinets ont accepté, pour conserver leur client, et surtout pour des

enjeux de rentabilité, de réduire le nombre de missions d'audit offertes au profit de missions plus rentables (mission d'examen, mission de compilation), mais offrant une moins grande assurance à l'utilisateur des états financiers. Cette compromission reflète, malgré les changements apportés aux normes, des préoccupations plus commerciales que professionnelles de la part de ces cabinets. Lorsque des cabinets ont choisi de ne plus accepter de nouvelles missions d'audit jugées insuffisamment rentables, ou encore de se spécialiser pour demeurer rentables, les enjeux commerciaux demeurent là aussi au cœur des choix faits par ces cabinets. Ainsi, ces cabinets, consciemment ou non, ont contribué à faire diminuer le nombre de services d'audit, voire d'examen au sein de cabinets comptables de petite et de moyenne taille.

Toutefois, quelques cabinets participants à notre étude n'ont pas changé leur offre de services, principalement parce qu'ils ont réussi à facturer les coûts supplémentaires (en valorisant la nature de leurs services), ou parce que les praticiens de ces cabinets ont réussi à convaincre leurs clients de la plus-value d'un audit par rapport à une mission d'examen.

Nous voyons donc se dessiner deux catégories au sein de nos cabinets participants. En plus grand nombre dans notre étude, une première catégorie de cabinets semble avoir une gestion davantage axée sur des impératifs commerciaux et faire des choix en fonction de la rentabilité des services qu'elle rend, sans porter trop d'égards à la nature de ceux-ci. En moins grand nombre dans notre étude, une seconde catégorie de cabinets gère ses processus en fonction des objectifs fondamentaux de la profession comptable, de son expertise et de ce que cette expertise peut apporter à ses clients.

La conséquence directe de cette transformation de certaines missions d'audit en mission d'examen a été une réduction du bassin existant des missions d'audit de

PME¹²⁷ pour les cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude. L'offre étant alors plus grande que la demande lors des appels d'offres pour les missions d'audit, il semblerait que les deux protagonistes, soit le client et l'auditeur, aient adopté des comportements potentiellement dommageables pour la profession, voire la qualité de l'audit. En effet, en raison de la hausse des coûts de l'audit discutée précédemment, davantage de clients vont en appel d'offres pour tenter d'obtenir le service à un prix moindre en faisant jouer la concurrence. Ce type de comportement est préjudiciable car il remet inévitablement en question la qualité des services offerts si les prix baissent. D'ailleurs, selon les propos de quelques-uns de nos répondants, il semblerait qu'effectivement certains cabinets pratiquent des prix qui sont jugés trop bas compte tenu des normes. Donc, ici aussi une partie des cabinets semble faire passer leurs intérêts économiques avant leurs intérêts professionnels. Comme nous le voyons, lorsque l'offre dépasse la demande, le risque est de voir une réduction de la qualité des audits pour satisfaire aux exigences de prix du marché, ce qui va évidemment à l'encontre de l'esprit des normes de la profession.

6.3.5.2 L'affectation du personnel sur les missions d'audit

Les changements de normes survenus au Canada en certification depuis le début des années 2000 ont influencé l'affectation du personnel sur les missions d'audit d'états financiers des cabinets participants. L'impact le plus marqué à cet égard, et que nous avons vu émerger, est sans aucun doute le recours à du personnel plus qualifié que par le passé, pour effectuer les missions d'audit d'états financiers, tel que nous en avons discuté précédemment. Notons également la plus grande implication, depuis les changements survenus au cours des années 2000, des niveaux hiérarchiques les

¹²⁷ À titre d'exemple, un de nos répondants nous a mentionné que 50% des missions d'audit effectuées par le cabinet ont été transformées en missions d'un niveau d'assurance moindre au cours de ces années de changement.

plus élevés des cabinets dans les missions d'audit d'états financiers. Pour quelques cabinets participants, les associés qui, par le passé, s'occupaient davantage du développement de la clientèle sont maintenant plus activement impliqués dans la réalisation des missions d'audit, tant au niveau de la planification et de l'exécution que de la révision du dossier. Ce recentrage de certains associés vers l'exécution du dossier nous amène à constater, une fois encore, que le renforcement de normes existantes (concernant en l'occurrence l'implication et la responsabilité de l'associé dans le déroulement de la mission) a conduit quelques cabinets à adopter des pratiques empreintes davantage de professionnalisme que de mercantilisme.

6.4. La perception d'une inadéquation des normes

À quelques reprises, lors de l'analyse de nos résultats, nous avons soulevé le fait qu'une partie des répondants des cabinets de notre étude trouvait certains aspects des nouvelles normes, soit inadaptés à leur type de pratique (c'est-à-dire un cabinet ayant peu de ressources), soit inadaptés à leur clientèle (c'est-à-dire des petites, voire très petites organisations). Rappelons à ce sujet les discussions sur le risque de fraude avec les dirigeants d'une PME, le rôle de l'expert-comptable à l'égard des PME ayant peu de ressources internes, certaines mesures de sauvegarde, la mise en place d'un système de suivi du contrôle de la qualité lorsqu'il y a un, voire deux associés dans le cabinet. Cette perception qu'une partie des normes ne sont pas adaptées aux cabinets de petite et de moyenne taille ou à leur clientèle ramène à la question fréquemment posée de la pertinence de n'avoir qu'un ensemble de normes de certification pour tous les cabinets quelles que soient leur taille et la clientèle qu'ils desservent. Les très récents travaux de l'IAASB tendent à confirmer qu'il y a effectivement matière à discuter et que ces récriminations seront peut-être prises en compte par les autorités de normalisation. En effet, dans un appel à commentaires

traitant principalement de la qualité de l'audit, l'IAASB (2015)¹²⁸ soulève la question de la nécessité de revoir l'ISQC-1¹²⁹ et indique, entre autres, que :

Certaines de nos parties prenantes, particulièrement les petits et moyens cabinets, voient l'ISQC-1 comme une approche du contrôle de la qualité «taille unique». Ils nous ont encouragés à évaluer comment nous pourrions améliorer la norme pour que celle-ci puisse prendre en compte les différences résultant de la taille et de la nature des cabinets ou des services qu'ils offrent. (p. 20, traduction)

Rappelons aussi le projet en lien avec l'ISA 315 qui vise à revoir cette norme et potentiellement le modèle de risque d'audit, entre autres (mais pas uniquement) pour tenir compte des particularités liées aux audits de PME.

6.5 Les ressources : un enjeu de taille

Nous avons constaté également à plusieurs reprises lors de l'analyse de nos résultats, que la disponibilité des ressources était invoquée ou suggérée pour justifier certaines façons de faire au sein du cabinet, voire pour décrier la pertinence d'une norme (voir ci-dessus). Le tableau 5.9 illustre partiellement cet état de fait puisque certaines des différences dans les processus organisationnels entre les quatre groupes de cabinets de notre étude sont la résultante de ressources limitées. Lorsque l'on analyse les processus organisationnels pour lesquels la disponibilité des ressources apparaît comme un facteur décisif, nous constatons que les cabinets de praticiens seuls, voire de deux à quatre associés apparaissent davantage démunis que les cabinets de 11

¹²⁸ Appel à commentaires échéant le 16 mai 2016 intitulé dans sa version française : Amélioration de la qualité de l'audit pour servir l'intérêt public. L'esprit critique, le contrôle de la qualité et l'audit de groupe. Récupéré le 28 juillet 2016 de : <https://www.ifac.org/publications-resources/invitation-comment-enhancing-audit-quality-public-interest>.

¹²⁹ L'ISQC-1 est la norme internationale sur le contrôle de la qualité, donc à partir de laquelle la NCCQ-1 est élaborée.

associés et plus, voire de cinq à dix associés lorsque les normes changent. En effet, majoritairement les cabinets de 11 associés et plus, et pour certains processus quelques cabinets des trois autres groupes de notre étude, disposent de processus organisationnels qui, dès la publication d'une norme ou d'un projet de normes, leur permettent de consacrer des ressources à l'étude de la norme pour par la suite en évaluer les impacts pour le cabinet et prendre les mesures nécessaires pour appliquer les nouvelles exigences. Parmi ces processus citons l'analyse, voire la réponse aux exposés-sondages, la participation à des comités institutionnels, la mise en place de comités chargés de suivre les nouveautés et de les analyser. Ajoutons le fait que ces cabinets développent et mettent à jour leurs propres programmes d'audit, ce qui leur permet d'avoir des outils adaptés à leur clientèle plutôt que des outils formatés pour satisfaire au plus grand nombre de situations possibles (tels que les programmes fournis par l'Ordre provincial). La possibilité de développer des formations structurées, dans lesquelles il peut y avoir des études de cas, et qui sont ciblées en fonction des besoins des employés est aussi un élément favorisant une meilleure intégration des nouveautés au sein de ces organisations. Il existe donc au sein de ces cabinets (majoritairement de 11 associés et plus et occasionnellement de cinq à dix associés) une structure qui vient supporter les praticiens et qui leur permet de se consacrer entièrement à l'exercice de leur pratique sans avoir à s'occuper de ce que nous appellerions «les questions d'intendance» (le suivi des nouveautés, la préparation de matériel de formation, le développement et/ou la mise à jour des outils, et autres). Cet écart dans les ressources, et donc dans les processus organisationnels, nous apparaît fondamental pour comprendre la situation dans laquelle les cabinets de plus petite taille (principalement de quatre associés et moins dans notre étude) se retrouvent face aux changements de normes, et permet sans doute de mieux comprendre certains choix qu'ils peuvent avoir faits ou pourront être amenés à faire dans le futur.

6.6 L'intégration des changements au niveau de la certification dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Alors que nous venons de répondre aux trois sous-questions de recherche, rappelons quelle était notre question de recherche principale :

Comment les changements introduits au Canada depuis le début des années 2000 au niveau de la certification des états financiers ont-ils été intégrés dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille?

L'intégration des changements de normes commence par une prise de connaissance des nouveautés au sein des cabinets par le biais principalement des communications faites par l'OCPAQ et/ou CPA Canada. Cette prise de connaissance se fait par quelques individus dont le rôle est d'assurer le suivi des changements dans la normalisation. Ce n'est toutefois pas la totalité des nouveautés qui fera l'objet d'une analyse détaillée, mais davantage les nouveautés qui peuvent avoir un impact sur la clientèle actuelle du cabinet. Par la suite, un processus d'analyse de la norme et de ses impacts pour le cabinet va s'opérer. C'est lors de ce processus que vont être évalués les besoins en matière de formation du personnel et en matière de développement d'outils de travail et de politiques et procédures. Ensuite, les formations vont être préparées et dispensées aux employés du cabinet affectés par les changements dans la réglementation et les outils vont être développés ou adaptés. Ce sont les processus de contrôle de la qualité qui vont par la suite permettre, le cas échéant, d'adapter les comportements ou les procédures si ceux-ci ne sont pas conformes aux nouvelles dispositions des normes.

Enfin, l'analyse des processus organisationnels liés à l'intégration des nouvelles normes au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille nous a permis de faire ressortir la place importante des institutions (OCPAQ et CPA Canada) dans

ces processus. Que ce soit lors de l'acquisition des connaissances, de leur compréhension (communiqués, comités, cours de formation), et de leur application dans les dossiers (programmes d'audit), il s'agit de ressources importantes. À notre connaissance, peu d'études ont fait ressortir cette présence importante des institutions dans les pratiques des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Si de nombreuses études ont été effectuées sur ces institutions et leur développement (Cooper et Robson, 2006), à notre connaissance, il existe peu d'écrits décrivant leur rôle dans l'apprentissage organisationnel des cabinets comptables de petite et de moyenne taille et leur intervention dans les processus de ces cabinets.

6.7 Une classification des changements de normes

Au chapitre I, nous avons établi une classification préliminaire des changements de normes à l'étude selon l'influence que ces changements pouvaient avoir eue sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Nous présentons, dans le tableau 6.1, la classification de ces changements telle qu'elle apparaît après l'analyse de nos données. Pour effectuer cette classification, nous avons élaboré une matrice, suivant la même méthodologie que celle expliquée au chapitre IV, en nous appuyant sur les propos de nos répondants à l'égard des différents changements présentés dans le tableau 1.2¹³⁰. Par ailleurs, pour déterminer si l'impact était important ou marginal, nous nous sommes appuyée sur la teneur des propos de nos répondants et donc sur la perception qu'ils en avaient. Cette classification reflète l'influence des changements sur les processus organisationnels sans égard à la complexité de la norme. En effet, un changement peut avoir été important sans qu'il soit pour autant complexe.

¹³⁰ Rappelons que nous avons élaboré des codes spécifiques pour chaque changement de norme (voir annexe F).

Il est à noter que certains changements de normes spécifiques, présentés initialement dans notre tableau 1.2, n'ont pas été abordés suffisamment en profondeur par nos répondants lors des entrevues pour que nous puissions en évaluer l'influence sur les processus organisationnels de leur cabinet. Ce faisant, ces changements de normes ne sont pas reflétés dans le tableau 6.1.

Lorsque l'on compare la classification préliminaire présentée au chapitre I avec celle du tableau 6.1, nous constatons qu'il y a très peu de différences et que donc nos anticipations se sont confirmées en grande partie.

La seule différence majeure concerne la NCA 700 puisque nous avons anticipé un changement important alors que les répondants ayant élaboré sur cette norme n'y ont vu qu'un changement marginal. L'origine de ce faible impact chez la plupart de ces répondants est l'utilisation de modèles facilitant ainsi la mise en application de la norme.

Tableau 6.1

Classification des changements de normes selon leur influence perçue sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Changements dans les normes	Changements importants	Changements marginaux
1^{er} janvier 2004 - Règle d'indépendance 204		
204.4 Situations dans lesquelles il y a une interdiction, ou dans lesquelles la menace ne peut être supprimée	X	
204. 3 Documentation des menaces et des mesures de sauvegarde		X
1^{er} janvier 2005 et 15 décembre 2009 - Norme générale de contrôle de la qualité		
NGC-CQ, mise en place d'un système complet de contrôle de la qualité du cabinet	X	
NCCQ-1, inspection doit être faite par une personne n'ayant ni participé à la mission, ni participé au contrôle de la qualité	X	
NVGR – 2004 / 2005		
Ch.5090, élimination de la présomption de bonne foi de la direction	X	
Ch.5135, évaluation du risque de fraude et présomption du risque de fraude lié à la constatation des produits	X	
Ch.5141, compréhension des risques de l'entité, de son CI (tests de conception et de mise en œuvre obligatoires), appréciation des risques au niveau des états financiers et aussi des assertions	X	

Tableau 6.1 (suite)

Classification des changements de normes selon leur influence perçue sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Changements dans les normes	Changements importants	Changements marginaux
NVGR – 2004 / 2005 (suite)		
Ch. 5143, mise en place de procédures d’audit pour répondre spécifiquement aux risques identifiés selon le ch. 5141	X	
15 décembre 2009 - NCA		
NCA 220, date d’achèvement de la revue de CQ, procédures spécifiques liées au CQ	X	
NCA 230, date d’achèvement du dossier d’audit (60j)		X
NCA 260, processus formels de communication avec les responsables de la gouvernance	X	X
NCA 320, seuil de signification	X	X
NCA 505, aucune précision de la norme quant aux situations dans lesquelles une confirmation doit être envoyée		X
NCA 510, travail sur les soldes d’ouverture lors d’un audit initial	X	X
NCA 540, évaluation des risques liés aux estimations	X	X
NCA 560, impacts sur le travail de l’auditeur à l’égard des événements postérieurs à la date de clôture liés au changement de la date du rapport (NCA 700)	X	

Tableau 6.1 (suite)

Classification des changements de normes selon leur influence perçue sur les processus organisationnels des cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Changements dans les normes	Changements importants	Changements marginaux
15 décembre 2009 - NCA (suite)		
NCA 700, date de signature du rapport et forme de celui-ci (responsabilités de l'auditeur et de la direction plus détaillées)		X

Pour les autres normes où nous constatons une différence par rapport au tableau 1.2 (NCA 260, NCA 320, NCA 510 et NCA 540), celle-ci provient du fait qu'une partie de nos répondants ayant élaboré sur ces normes nous a fait part d'une influence importante des changements sur les processus organisationnels, alors que l'autre partie nous a plutôt mentionné un impact marginal. Nous n'avions pas anticipé que l'influence d'un changement de normes pouvait avoir été perçue différemment selon les cabinets, ce qui semble toutefois être le cas aux vues de ce résultat. L'analyse effectuée en vertu de la taille du cabinet n'a pas permis de dégager de tendance particulière dans cette classification. Nous pouvons donc conclure que, pour ces autres normes, l'influence des changements de normes sur les processus organisationnels des cabinets comptables participants n'a pas été la même.

6.8 L'analyse du cadre conceptuel

Au chapitre III, nous avons présenté le cadre conceptuel de l'apprentissage organisationnel dynamique adapté de Crossan et al. (1999), Kleysen et Dyck (2001), Zietsma et al. (2002) et Jones et Macpherson (2006). L'analyse de nos données nous

a permis d'établir un cadre conceptuel de l'apprentissage organisationnel dynamique au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille à partir du cadre préliminaire. La figure 6.1 illustre ce cadre que nous allons discuter.

Tout d'abord, au niveau de la *prospection*, nos données permettent de valider la présence du sous-processus *assurer le suivi*. Nous suggérons toutefois que, dans un contexte réglementé tel celui entourant la profession comptable, c'est un sous-processus qui est principalement initié par des parties extérieures à l'organisation. En l'occurrence, il s'agit des organismes responsables de la réglementation et des organismes responsables de surveiller les agissements de leurs membres qui amorcent ce sous-processus (CPA Canada/OCPAQ). Ce rôle joué par ces organismes dans le sous-processus *assurer le suivi* fait intervenir une dimension inter-organisationnelle. Par ailleurs, au sein des cabinets, des individus prennent connaissance de l'information ainsi transmise par ces organismes extérieurs pour ensuite l'intégrer dans l'organisation, d'où un sous-processus qui se déroule au niveau individuel.

Le sous-processus *pressentir*, présent dans le cadre conceptuel retenu, ne s'opère pas de la même façon que ce qui a été avancé par Crossan et al. (1999) dans le contexte réglementé entourant la profession comptable. Une fois que l'existence d'un changement dans la réglementation a été identifiée au sein des cabinets comptables de notre étude, il y a un processus conscient et orienté qui s'instaure.

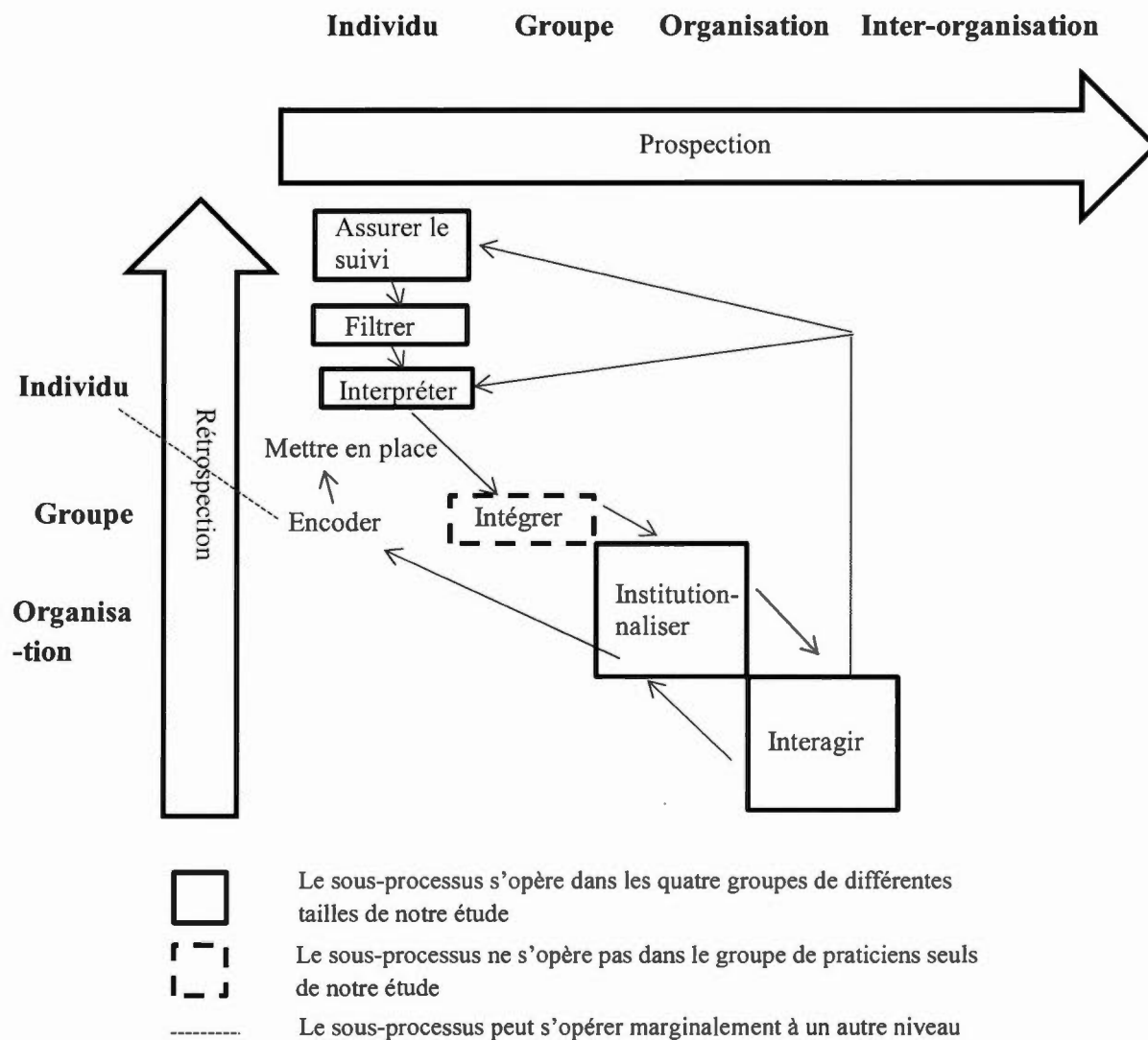


Figure 6.1 L'apprentissage organisationnel dynamique au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille

Ce processus prend la forme d'une sélection dirigée que nous nommons *filtrer*. Cette sélection permet à l'individu qui l'effectue au sein du cabinet de déterminer quels changements dans les normes doivent être analysés pour ensuite être intégrés dans l'organisation. Nous suggérons donc que, dans un contexte réglementé, tel que celui entourant la profession comptable, le sous-processus *pressentir* est remplacé par le sous-processus *filtrer*. Ce sous-processus s'effectue au niveau individuel et touche toutes les catégories de cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude.

Lorsque le filtrage des changements de normes s'est produit, le sous-processus *interpréter* s'opère au sein des cabinets comptables de petite et de moyenne taille de notre étude. Ce sous-processus s'effectue principalement au niveau individuel, mais nous avons été en mesure également d'identifier la dimension inter-organisationnelle dans ce sous-processus, et ce quel que soit le groupe de taille auquel le cabinet appartient. Cette dimension apparaît lorsque des individus au sein du cabinet discutent des nouveautés avec des intervenants extérieurs (ex., surveillant du contrôle de la qualité lorsque celui-ci n'est pas membre du cabinet, membres du réseau, confrères, service technique de l'OCPAQ, etc.) pour en comprendre l'essence.

L'intégration, au sens donné par Crossan et al. (1999), ne semble pas pouvoir s'effectuer au niveau du groupe dans les très petites organisations, telles que les praticiens seuls¹³¹. En effet, il n'est pas possible de partager la connaissance entre individus (le groupe) compte tenu du faible nombre de personnes au sein de ces organisations. Ce constat nous amène à suggérer que, lors de l'analyse d'un sous-processus et/ou du niveau auquel il se déroule, nous devons tenir compte des ressources humaines disponibles au sein de l'organisation. Ainsi, selon nos données,

¹³¹ Rappelons que nous avons défini, pour les besoins de notre étude, un praticien seul comme pouvant être un cabinet dans lequel il n'y a qu'un seul individu, soit l'auditeur, ou un cabinet dans lequel il y a plusieurs individus, incluant des professionnels comptables, mais dont un seul membre est associé et responsable de la signature des rapports de certification.

pour les praticiens seuls, le sous-processus *intégrer*, s'opère avec les sous-processus *interpréter* et *institutionnaliser* puisque la notion de groupe n'apparaît pas dans ces organisations malgré la présence de plusieurs individus parfois. Dans ces organisations (les praticiens seuls), faute de ressources humaines suffisantes, le sous-processus *intégrer* ne peut pas s'effectuer distinctement des sous-processus *interpréter* et *institutionnaliser*. Toutefois, pour les autres cabinets de notre étude ayant un nombre suffisant de ressources humaines, le sous-processus *intégrer* s'opère au niveau du groupe lors des changements de normes.

L'institutionnalisation de la connaissance, pour chacun des groupes de cabinets de notre étude, se déroule au niveau de l'organisation. Par ailleurs, la dimension inter-organisationnelle est également présente quelle que soit la taille des groupes. La présence de cette dimension inter-organisationnelle, lors de l'institutionnalisation des connaissances, nous permet également de constater que le sous-processus *interagir* a lieu pour chacun des quatre groupes de notre étude.

Par la suite, la *rétrospection* s'effectue par le biais des sous-processus *encoder* et *mettre en place*. Nos résultats font ressortir deux éléments distincts en ce qui a trait à l'encodage. Le premier élément a trait au niveau auquel ce sous-processus se produit. En effet, lorsque l'encodage s'effectue par le biais de formations internes, le transfert des connaissances peut se faire directement du niveau organisationnel au niveau individuel, ou du niveau organisationnel au niveau individuel en passant par le groupe, selon le type de formations internes. Plusieurs cabinets de notre étude, exception faite des praticiens seuls, organisent des formations selon les niveaux hiérarchiques, ce qui reflète un processus permettant le transfert des connaissances de l'organisation au groupe. Dans d'autres cabinets de notre étude, y compris le groupe des praticiens seuls, cette pratique n'existe pas, notamment parce que le nombre de personnes appartenant à des niveaux hiérarchiques différents n'est pas suffisant pour structurer les formations selon ces niveaux. Dans ces cabinets, les

formations étant données à l'ensemble des individus concernés, nous pouvons dire que le transfert des connaissances s'effectue directement de l'organisation à l'individu sans passer par le groupe. Nous constatons ainsi que la taille de l'organisation, en l'occurrence du cabinet comptable, peut, pour certaines stratégies d'encodage, affecter le niveau auquel le sous-processus s'opère.

Le deuxième élément qui ressort de notre analyse du sous-processus *encoder* concerne une particularité liée à un contexte réglementé comme celui entourant la profession comptable. En effet, une partie de l'encodage qui se déroule au sein des cabinets comptables est, en quelque sorte, forcée ou renforcée par la réglementation. La présence de règlements¹³² et de normes¹³³ à l'égard du maintien des connaissances des professionnels comptables contribue à favoriser l'encodage au sein des cabinets. Même s'il n'est pas possible d'évaluer l'ampleur de l'influence de ces règlements/normes dans le sous-processus, ils jouent indubitablement un rôle.

Enfin, le sous-processus *mettre en place* permet à la connaissance de passer du niveau du groupe au niveau de l'individu par le biais de différents mécanismes que nous avons décrits précédemment.

Le cadre retenu pour notre étude faisait intervenir la dimension inter-organisationnelle dans la boucle de rétrospection. Toutefois, dans notre cadre présenté à la figure 6.1, nous ne représentons pas cette dimension, car elle n'est apparue que de façon très marginale dans le sous-processus *mettre en place* (lorsqu'une revue de contrôle de la qualité d'une mission d'audit est faite par un consultant externe).

¹³² Le règlement sur la formation continue obligatoire des comptables professionnels agréés du Québec.

¹³³ La NCCQ-1.

CHAPITRE VII

CONCLUSION

7.1 Introduction

Cette recherche a comme objectif de comprendre comment les cabinets comptables de petite et de moyenne taille ont intégré dans leurs processus organisationnels les changements en certification survenus au Canada depuis le début des années 2000. Nous verrons au cours des prochaines sections quels étaient les principaux constats de la littérature à ce sujet et quelle approche méthodologique nous avons utilisée. Nous ferons un retour sur nos principaux résultats pour ensuite présenter nos contributions sur les plans pratique et théorique. Enfin, nous terminerons par une discussion des limites de notre recherche et par la présentation d'avenues futures de recherche.

7.2 Le contexte et la littérature

Le début des années 2000 a été marqué par d'importants changements dans la profession comptable et dans la réglementation qui l'encadre. Nous avons présenté au chapitre I les changements au niveau des instances qui se sont principalement manifestés par la création du CSNVC en 2002 et du CCRC en 2005. Sur le plan de la normalisation, les années 2004 à 2010 ont été marquées par plusieurs modifications au code de déontologie d'une part, et aux normes de certification d'autre part. Ces changements, auxquels se sont ajoutées des modifications aux normes comptables en

2011, ont nécessité de la part des cabinets comptables une adaptation de leurs processus organisationnels.

Au chapitre II, nous avons fait une recension des écrits pertinents. Toutefois, tel que le rappelaient Durocher et al. (2016), très peu d'écrits ont abordé directement cette problématique et, plus particulièrement, la problématique des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Les études effectuées portent principalement sur l'implantation des IFRS dans les grandes entreprises (Couleau-Dupont, 2011; Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Demaria, 2008; Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006; Jones et Higgins, 2006) ou dans les Big Four (Hoogendoorn, 2006; Tokar, 2005). L'étude de Hecimovic et Martinov-Bennie (2011) traite du passage aux ISA dans les cabinets comptables australiens, quelle que soit leur taille et l'étude de Durocher et al. (2016) aborde les impacts de l'internationalisation des normes pour les cabinets comptables de petite taille¹³⁴ au Canada.

Aucune de ces études n'aborde directement les impacts des changements de normes dans la profession comptable sur le plan organisationnel, et, plus particulièrement, des changements au niveau de la certification des états financiers survenus au cours des années 2000. Ainsi, par notre étude, nous voulions comprendre comment les cabinets comptables de petite et de moyenne taille ont intégré ces changements dans leurs processus organisationnels. Plus spécifiquement, nous voulions comprendre comment ces cabinets acquièrent une connaissance et une compréhension des changements de normes survenus. Nous voulions aussi saisir l'influence de ces changements sur la gestion des ressources de ces cabinets et sur la gestion des missions de certification. Nous nous sommes donc attardée spécifiquement aux processus organisationnels de ces cabinets. À cet égard, nous avons formulé une

¹³⁴ Selon le tableau 3 (Durocher et al., 2016, p. 73), indiquant le nombre d'associés des cabinets ayant participé à l'étude, le nombre d'associés varie entre deux associés et 30 associés, en plus des praticiens seuls.

question de recherche et trois sous-questions de recherche présentées dans notre introduction.

Pour nous permettre de répondre à ces questions de recherche, nous nous sommes appuyée sur un cadre conceptuel provenant de l'apprentissage organisationnel. Ce cadre, présenté au chapitre III, a été élaboré par Crossan et al. (1999) et a fait l'objet de modifications au fil des années (Jones et Macphersén, 2006; Kleysen et Dyck, 2001; Zietsma et al., 2002). Il s'agit d'un cadre conceptuel issu des approches à la fois cognitive et comportementale de l'apprentissage organisationnel et qui suppose que la connaissance se transfère de l'individu, au groupe et à l'organisation par le biais de flux de *prospection* et de l'organisation à l'individu via le groupe par le biais de flux de *rétrospection* (Crossan et al., 1999). Par ailleurs, dans un contexte de PME, l'intervention de ressources extérieures à l'organisation facilite l'enracinement des connaissances dans l'organisation (Jones et Macpherson, 2006).

7.3 L'approche méthodologique

Pour comprendre les impacts des changements de normes dans la profession comptable sur le plan organisationnel, nous avons choisi d'effectuer une étude de terrain qualitative dont le devis de recherche est présenté au chapitre IV. Au cours de cette étude, nous avons effectué 34 entrevues semi-dirigées auprès de 33 cabinets comptables de petite et de moyenne taille de la province du Québec. Après retranscription, ces entrevues ont été codifiées à l'aide du logiciel Atlas.ti pour permettre l'analyse des données. Nous nous sommes appuyée sur les recommandations de Huberman et Miles (1991) pour le traitement des données en utilisant l'approche matricielle. La création de matrices, ainsi que la rédaction de notre chapitre de résultats (chapitre V), nous ont permis d'analyser nos données représentant plus de 500 pages de verbatim.

Tout au long de la collecte des données et de l'analyse, nous avons veillé aux aspects éthiques incluant les questions liées à la protection de l'anonymat de nos répondants. Nous nous sommes également assurée, par diverses tactiques, de la validité de nos données.

7.4 Les principaux résultats

Nous avons présenté nos résultats au chapitre V en fonction de nos construits théoriques et, au chapitre VI, nous avons présenté une discussion de ces résultats en fonction de notre question de recherche et des trois sous-questions. Nous allons revenir dans cette section sur les principaux constats effectués dans ces deux chapitres.

Nos résultats nous apprennent que les cabinets de notre étude effectuent par diverses stratégies (lecture des bulletins, cours de formation, sites Internet, participations à des comités, etc.) un suivi régulier des nouveautés et que plusieurs de ces stratégies sont similaires à ce qui avait été identifié dans la littérature antérieurement (Couleau-Dupont et Demaria, 2009; Durocher et al., 2016; Uyar et Güngörmüş, 2013). Par ailleurs, si la majorité des cabinets de notre étude anticipe, à des degrés divers, les nouveautés par le biais des exposés-sondages, ils semblent peu s'impliquer dans le processus de consultation lorsque les autorités de réglementation développent un projet de normes. En effet, quelques cabinets, souvent de taille plus importante (11 associés et plus) commentent occasionnellement les exposés-sondages, alors que les autres cabinets démontrent peu d'intérêt à cet égard. Les raisons invoquées, soit le manque de ressources et le sentiment de n'avoir que très peu d'influence sur le processus de normalisation, correspondent à ce que des études antérieures avaient constaté (Sutton, 1984; Schalow, 1995; Tandy et Wilburn, 1996; Weetman et al., 1996, cités dans Durocher et al., 2007). La particularité de ce résultat tient au fait que

les cabinets qui ne démontrent que très peu d'intérêt à l'égard des exposés-sondages sont parfois aussi ceux qui se montrent critiques à l'égard des normes.

Nous avons également constaté une fragmentation au sein des cabinets participants à notre étude provenant, en partie, d'un processus de sélection dans les changements de normes. En effet, avant de commencer l'analyse d'une nouvelle norme, les cabinets opèrent ce que nous avons appelé un «filtrage» de l'information en fonction de la clientèle actuelle qu'ils desservent, un phénomène que les études antérieures ne semblent pas avoir relevé. Ainsi, les cabinets n'ayant pas opté pour le maintien des connaissances de leurs membres sur le plan des IFRS (en filtrant l'information) ne sont plus en mesure de desservir tous les types de clientèle, à court terme tout au moins. Nous assistons donc à une forme de spécialisation de certains cabinets provenant de choix délibérés, ou non, quant au maintien de certaines connaissances. Jusqu'à présent, peu d'études ont abordé ce type de fragmentation de la profession, même si, comme le rappelaient Cooper et Robson (2006, p. 423, traduction),

il y a toujours eu une segmentation et une stratification (Jacobs, 2003; Walker, 2002) dans la profession comptable, et ce, de différentes manières, pas uniquement du point de vue hiérarchique dans les grands cabinets (soit, entre les associés et le personnel débutant), mais aussi entre ceux qui travaillent dans, ou à l'extérieur, des grands centres de la finance, et ceux qui travaillent dans le secteur public ou le secteur privé (Robson et Cooper, 1990).

Mais cette segmentation au sein même des cabinets pratiquant l'expertise comptable, et plus particulièrement au sein des cabinets de petite et de moyenne taille, a été peu abordée à notre connaissance, à l'exception de l'étude de Durocher et al. (2016). Ces auteurs parlaient d'une «forme de clivage» (p. 80, traduction) entre les cabinets selon qu'ils étaient en mesure, ou non, de travailler avec les IFRS et les NCECF.

Nous avons été en mesure de dégager de nos données un autre résultat pour quelques cabinets de notre étude, soit la possibilité de devoir revoir la stratégie de recrutement de stagiaires CPA. Ce changement possible provient d'un nombre

insuffisant d'heures en certification au sein de ces cabinets pour permettre à l'ensemble des stagiaires de compléter leur stage. À notre connaissance, une seule étude a fait état de cette problématique qui semble relativement récente. En effet, Durocher et al. (2016) mentionnaient que les petits cabinets et les praticiens seuls, qui offraient principalement des missions de compilation, éprouvaient des difficultés à recruter faute de pouvoir être reconnus maître de stage par l'Ordre professionnel. Si cette stratégie venait à se répandre en pratique, il s'agirait d'un revirement, puisqu'au cours des années 2000, plusieurs cabinets participant à notre étude ont plutôt embauché des professionnels comptables au détriment des techniciens pour s'assurer d'avoir une main-d'œuvre davantage susceptible de comprendre et d'appliquer les nouvelles normes. Ce revirement potentiel pourrait avoir des conséquences importantes sur la qualité des audits (par le recours à une main-d'œuvre moins qualifiée), mais aussi sur l'attrait de la profession pour les étudiants en administration. Il nous apparaît important que la profession tienne rapidement compte de ces impacts potentiels pour éviter que ces pratiques ne se répandent à une trop grande échelle au sein des cabinets.

Lorsqu'il y a des changements importants, une main-d'œuvre ne peut rester qualifiée que si elle effectue régulièrement des mises à jour de ses connaissances. Les cabinets de notre étude permettent cette actualisation des connaissances de leurs membres en leur donnant un accès à divers types de formation (formations internes et/ou formations externes par le biais de l'OCPAQ), comme le suggéraient d'ailleurs les études antérieures (Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011; Hoogendoorn, 2006; Prati dit Hauret et Husser, 2006). À la lumière de nos résultats, nous avons été en mesure de préciser que seuls les cabinets participants de deux associés et plus mettent en place des formations internes de type structuré, alors que les praticiens seuls procèdent davantage par rencontres informelles au cours desquelles les nouveautés sont discutées (entre les employés, le cas échéant). Quoi qu'il en soit, la diffusion de

l'information et des connaissances s'effectue de façon régulière au sein des cabinets participants.

La diffusion de ces connaissances a permis le changement de certaines pratiques au sein des cabinets. Parmi ces changements, nous avons décelé des façons de faire plus éthiques au sein d'une partie des cabinets participants à notre étude, qui à notre connaissance n'ont pas été soulevées dans les études précédentes. Ces façons de faire touchent d'abord et avant tout les situations conflictuelles et potentiellement conflictuelles avec le client et l'association avec des personnes dites «non intègres». Elles consistent en une analyse systématique des questions d'indépendance lors de l'acceptation et la reconduction d'une mission, et une analyse de réputation des nouveaux clients. Nous constatons alors qu'une place plus importante que par le passé est accordée aux considérations éthiques lors de l'acceptation ou la reconduction d'une mission. L'implication plus grande des associés dans les dossiers d'audit dans certains cabinets reflète également une démarche plus éthique qu'auparavant. Ce qui est discutable dans ce constat, ce n'est pas la résultante, soit le fait que des cabinets adoptent des pratiques plus éthiques, mais bien les raisons pour lesquelles ils les adoptent. En effet, c'est la contrainte réglementaire qui les a amenés à opter pour de telles pratiques, ce qui semble plaider pour un renforcement de la réglementation. Nous apportons par ce résultat un début de réponse au questionnement suivant d'Emerson et al. (2007, p. 82, traduction) :

des études longitudinales mesurant les attitudes éthiques [des praticiens] pourraient être utiles pour identifier si les changements dans la loi (c'est-à-dire Sarbanes-Oxley), dans les codes de déontologie des CPA¹³⁵, ou d'autres facteurs affectent l'attitude éthique [des praticiens] dans le temps.

¹³⁵ À noter ici qu'il est fait référence aux CPA des États-Unis et non aux comptables professionnels agréés du Canada.

Bien que nous n'ayons pas mesuré, comme l'ont fait Emerson et al. (2007), l'attitude éthique de nos répondants, la mise en place de pratiques plus éthiques au sein des cabinets à la suite des changements de normes indique une évolution en ce sens pour les cabinets de notre étude. Ce résultat tend aussi à confirmer que l'accroissement de la réglementation pour renforcer davantage les valeurs professionnelles au sein des cabinets comptables prôné par certains auteurs (Mitchell et Sikka, 2004; Wyatt, 2004 et Zeff, 2003a et b, cités dans Cooper et Robson, 2006) a effectivement eu un impact pour une partie des cabinets de petite et de moyenne taille de notre étude.

Malgré cela, nous avons constaté que, pour quelques cabinets, il demeurerait difficile de ne pas s'impliquer dans la gestion quotidienne de leurs plus petits clients et de les aider lorsqu'ils en faisaient la demande. Ces cabinets gèrent encore parfois difficilement cet équilibre entre leur rôle de professionnel comptable qui émet une opinion sur des états financiers, et leur rôle de conseiller. Durocher et al. (2016, p. 75, traduction) parlaient «d'une position difficile» de ces petits praticiens à l'égard de leur clientèle en raison des nouvelles exigences. Malgré les changements dans les normes, la confusion des genres, dénoncée par Silver (2007)¹³⁶, nous apparaît encore exister au sein de quelques cabinets, surtout lorsque le client a très peu de ressources à l'interne pour s'occuper des aspects administratifs.

Sur le plan de l'exécution des missions, les changements apportés aux normes au cours des années 2000 ont eu un impact très important sur la documentation des dossiers d'audit. Cette documentation s'est considérablement accrue et si, pour une partie des cabinets, ce fut l'occasion d'uniformiser les dossiers de travail, voire d'en améliorer la qualité, pour d'autres, ce fut davantage une perte de temps sans aucune valeur ajoutée, voire un fardeau (à l'instar de ce que certains participants de l'étude

¹³⁶ Rappelons que Silver (2007) dénonçait la perte de vue des cabinets comptables de *qui* ils devaient desservir, à savoir les utilisateurs des états financiers et non pas ceux qui les préparent (voir chapitre II).

de Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011, avaient mentionné). Parmi la documentation supplémentaire, nous retrouvons la documentation du contrôle interne rendue obligatoire par la NCA 315, ainsi que les tests de conception et de mise en place, pour toutes les missions d'audit, quelle que soit la stratégie retenue. Dans une optique de réduction des honoraires pour le client, quelques cabinets ont demandé une meilleure préparation de leur client en vue de la réalisation de la mission d'audit. Cette préparation s'est traduite, pour certains clients, par une description *préliminaire* de leurs processus lorsqu'une telle description n'était pas déjà disponible. Si ces façons de faire ne sont pas suivies de procédures d'audit complémentaires très rigoureuses, nous considérons qu'elles peuvent mener à un manque de scepticisme professionnel dans l'exécution de l'audit. Or, rappelons que le CCRC (2011) avait constaté que le scepticisme professionnel était parfois insuffisant pour certains praticiens concernant les déclarations de la direction.

Un des groupes d'utilisateurs des états financiers (en l'occurrence les banques) d'une partie de la clientèle de plusieurs cabinets participant à l'étude ont accepté de réduire leurs exigences en matière d'assurance à l'égard de l'information financière. Cette tolérance, qui semble s'être matérialisée en raison de la hausse des honoraires d'audit engendrée par les changements de normes, suggère une faible valorisation de l'audit par ces utilisateurs des états financiers de PME. Ce constat est d'autant plus particulier qu'une grande partie des changements apportés aux normes depuis le début des années 2000 a comme objectif d'améliorer la qualité de l'audit et donc la crédibilité des états financiers. Ces changements aux normes n'apparaissent que peu pertinents pour les utilisateurs des états financiers d'une PME si, en raison des coûts qu'ils occasionnent, ces utilisateurs sont prêts à réduire le niveau d'assurance fourni par un professionnel comptable.

Si les banques ont accepté de diminuer leurs exigences en matière d'assurance à l'égard de l'information financière pour certains de leurs clients, les cabinets, pour

accommoder ceux-ci, et pour des raisons commerciales, ont également accepté d'offrir des services fournissant une moins grande assurance. Ainsi, pour conserver une partie de leur clientèle et assurer la rentabilité des services offerts, ces cabinets ont contribué, sciemment ou non, à la transformation de certaines missions d'audit en missions d'examen, voire de missions d'examen en missions de compilation. Nous constatons donc que, pour une partie des cabinets comptables, les enjeux commerciaux et le besoin de rentabilité occupent une place suffisamment importante pour leur faire délaisser des services professionnels pour lesquels ils ont non seulement l'expertise, mais également l'exclusivité. Ces préoccupations commerciales de ces cabinets font écho aux nombreuses études sur la commercialisation des Big 4 dont la multiplication à la suite de la chute du cabinet Arthur Anderson a été soulignée par Cooper et Robson (2006). Un autre phénomène, soulevé par le CCRC en 2011, fait aussi état du mercantilisme grandissant des cabinets, soit la pression exercée sur ceux-ci par les clients qui vont en appel d'offres. En effet, tous les clients n'ont pas été en mesure de transformer leurs missions d'audit en mission d'examen et ainsi de réduire le montant des honoraires facturés par leur cabinet comptable. Pour y parvenir, et profitant d'un contexte où l'offre de services est plus abondante que la demande, davantage de clients vont en appel d'offres. Certains cabinets offriraient des services d'audit à des coûts, jugés par quelques-uns des cabinets de notre étude, trop bas. Ces appels d'offres renforcent alors certains cabinets dans une logique commerciale pouvant mettre à mal leurs valeurs professionnelles (Zeff, 2003a). Le risque majeur est une baisse de la qualité de l'audit en raison de services offerts à rabais dans le but, pour les cabinets, de conserver leurs clients ou bien d'en obtenir de nouveaux.

Nous avons également constaté l'impact du manque de ressources pour les cabinets de plus petite taille (de quatre associés et moins) sur les processus organisationnels permettant l'intégration des nouvelles normes. Ce manque de ressources ne leur permet pas d'avoir les mêmes accès aux informations et les mêmes mécanismes

d'analyse des nouveautés que les autres cabinets de plus grande taille. Ceci semble les rendre plus démunis pour faire le travail d'analyse des changements et d'intégration. Cela pourrait être à l'origine du retrait progressif de certains cabinets du marché de l'audit, tel que suggéré par Durocher et al. (2016).

Le dernier élément qui ressort de nos résultats est, tout comme l'ont soulevé Durocher et al. (2016), le sentiment pour une partie de ces cabinets que les normes ne sont pas adaptées à leur réalité, mais bien plus adaptées à celle des plus grands cabinets. Les récents travaux de l'IAASB sur le contrôle de la qualité, mais aussi sur l'ISA 315 et le modèle de risque d'audit, nous laissent à penser que peut-être les préoccupations de ces cabinets de petite et de moyenne taille ont été entendues. Il restera à voir dans le futur si les autorités répondront exactement à leurs besoins.

7.5 Les contributions

7.5.1 Les contributions pratiques

La principale contribution d'ordre pratique de cette thèse tient dans la confirmation de certaines conséquences des changements des normes en certification et en comptabilité survenus au début des années 2000. En effet, il ressort très clairement de notre étude qu'une partie des cabinets participants a eu à transformer certaines des missions d'audit en mission d'examen, et certaines des missions d'examen en mission de compilation à la suite de ces changements. Ce courant, mis au jour également dans l'étude de Durocher et al. (2016), relève très souvent d'enjeux commerciaux (refus du client de payer des honoraires plus élevés, manque de rentabilité des missions d'audit). La particularité mise à jour par nos résultats provient du rôle joué par les banques qui ont accepté des états financiers assortis d'une opinion fournissant un plus faible niveau d'assurance. Ainsi, la valeur attribuée à une mission d'audit à l'égard

des états financiers d'une PME semble négociable tant aux yeux des utilisateurs des états financiers que des praticiens qui acceptent de réduire le niveau d'assurance qu'ils fournissent à l'égard des informations financières de leurs clients. Nous considérons que ce résultat pourrait intéresser les responsables de la profession que sont CPA Canada et les instituts/ordres provinciaux, mais aussi, les autorités de réglementation. En effet, à l'heure où beaucoup d'efforts sont mis pour positionner la marque CPA dans le monde des affaires, particulièrement depuis la fusion des trois ordres comptables, et où la réglementation est modifiée pour accroître la qualité de l'audit et la crédibilité de l'information financière, ce résultat suggère qu'il y a encore beaucoup d'efforts à faire pour promouvoir la valeur d'une mission d'audit, principalement auprès des parties prenantes des PME.

Une autre contribution d'ordre pratique tient au fait qu'à plusieurs reprises nous avons identifié des façons de faire nouvellement instaurées par certains des cabinets participants qui correspondent aux attentes et aux recommandations exprimées par le CCRC dans ses différents rapports d'inspection, et ce, depuis sa création. À titre d'exemple, citons la volonté du CCRC (2012) de voir une plus grande implication des associés dans les dossiers, ce que quelques-uns de nos répondants nous ont mentionné avoir fait; ou encore la nécessité de donner des formations sur le scepticisme professionnel (CCRC, 2011), ce que là encore, quelques cabinets ont mis en place. Ces résultats suggèrent donc que, partiellement à tout le moins, quelques observations du CCRC des dernières années ont été suivies par des cabinets comptables de petite et de moyenne taille.

La dernière contribution d'ordre pratique, qui confirme une tendance soulevée dans des études antérieures (Durocher et al., 2016; Hecimovic et Martinov-Bennie, 2011), est le manque de pertinence ou d'adéquation de certaines exigences perçue par les cabinets de petite et de moyenne taille (certains aspects de la règle d'indépendance 204, la NCA 240 et la NCCQ-1). Même si ces cabinets semblent appliquer la

réglementation, ils le font davantage par souci de conformité que par conviction, sans qu'il y ait selon eux une plus-value, et ils y voient plutôt un fardeau supplémentaire provenant de la documentation, entre autres choses. Les efforts que semble déployer récemment l'IAASB pour tenir compte de cette réalité apparaissent aller dans le bon sens pour répondre à ces préoccupations des cabinets de petite et de moyenne taille.

7.5.2 Les contributions théoriques

Par cette étude, nous avons contribué à la littérature en sciences comptables en documentant les pratiques des cabinets comptables de petite et de moyenne taille alors que peu d'études se sont attardées à leur réalité, tel que rapporté par Durocher et al. (2016). Nos résultats nous ont permis de mieux saisir comment ces cabinets s'appropriaient les changements de normes pour les inclure dans leurs routines, alors que les études portant sur le sujet touchaient principalement les grandes organisations (Hoogendoorn, 2006; Tokar, 2005), à l'exception de Durocher et al. (2016). Cooper et Robson (2006, p. 428, traduction) invitaient à un élargissement de la recherche «en analysant non seulement la façon dont les règles comptables sont élaborées, mais aussi comment elles sont interprétées, implantées et auditées [...]». Une partie de nos résultats permet en ce sens de documenter les mécanismes entourant l'interprétation des nouvelles normes par les cabinets comptables de petite et de moyenne taille, mais aussi leur implantation. Notre étude permet notamment de mieux comprendre les différences qui peuvent exister au sein de cette communauté en termes de processus organisationnels et le rôle que la disponibilité, ou non, de ressources peut avoir sur ces processus. Plus encore, nos données nous ont permis de constater qu'au sein même de ces cabinets comptables, il existe des différences fondamentales qui laissent les plus petits d'entre eux (soit ceux de quatre associés et moins) encore plus démunis face aux changements de normes que les plus grands (ceux de 11 associés et plus,

voire de cinq à dix associés). Ce constat, qui à notre connaissance n'a pas été effectué de façon aussi détaillée antérieurement dans la littérature, explique partiellement la fragmentation de la communauté des CPA dont traitait Durocher et al. (2016) et suscite de nombreuses questions pour le futur. En effet, comme nous l'avons vu, des changements majeurs¹³⁷ sont encore à venir dans la normalisation et on peut se questionner quant à l'impact qu'ils auront sur ces cabinets de plus petite taille.

Par ailleurs, comme notre méthodologie nous a conduite à avoir un échantillon diversifié de cabinets comptables en termes de taille, nous avons pu analyser les différences au niveau des processus organisationnels selon la taille des cabinets. Cela nous a donné la possibilité de jeter les bases d'une classification des cabinets n'appartenant ni aux Big Four, ni au deuxième tiers (dont les groupes sont relativement bien définis dans la littérature). Nous avons été en mesure de déterminer que, dans ce groupe de cabinets (autres que les Big Four et le deuxième tiers), il existait deux extrêmes ayant des processus organisationnels très différents, soit d'un côté les praticiens seuls et de l'autre des cabinets ayant plus de 10 associés. Par ailleurs, entre ces deux extrêmes, nous avons identifié deux autres groupes (de deux à quatre associés et de cinq à dix associés) dont les processus organisationnels, vont se rapprocher de ceux de l'un ou l'autre des extrêmes. Comme nous le mentionnons, il s'agit d'un début de regroupement émanant de nos cabinets participants qui pourra faire l'objet de recherches futures.

Une autre contribution touche à l'éthique des cabinets comptables pointée du doigt après les scandales des années 2000. Pour remédier à cette éthique dégradée, Cooper et Robson (2006) mentionnaient que plusieurs auteurs, dont Zeff (2003a et b), Briloff (1990) et Wyatt (2004) prônaient une plus grande régulation de la profession et de ses

¹³⁷ Rappelons le changement le plus important à court terme pour ces cabinets, soit l'entrée en vigueur de la NCME 2400 portant sur les missions d'examen pour les exercices clos à compter du 14 décembre 2017.

pratiques. Emerson et al. (2007) appelaient, quant à eux, à des études pour analyser l'effet des changements survenus dans les lois (SOX) et codes de déontologie des CPA¹³⁸ à la suite de ces scandales financiers sur l'attitude éthique des professionnels comptables. Nos résultats permettent de documenter ces aspects puisqu'ils semblent indiquer qu'une réglementation accrue a conduit à des pratiques plus éthiques et plus proches des valeurs professionnelles (analyse systématique de l'intégrité des nouveaux clients, ou analyse des menaces à l'indépendance et mise en place de mesures de sauvegarde) au sein d'une partie des cabinets participants.

Enfin, pour parvenir à répondre à nos questions de recherche, nous avons mobilisé un cadre conceptuel issu de l'apprentissage organisationnel et de la littérature en management. Ce cadre conceptuel, souvent utilisé dans un contexte d'innovations ou de renouvellement stratégique (Crossan et al., 1999; Jones et Macpherson, 2006; Zietsma et al., 2002) n'a, à notre connaissance, jamais été utilisé dans la littérature portant sur l'audit, ni pour comprendre le déroulement de l'apprentissage au sein des organisations dans un contexte hautement réglementé. En explorant ce cadre conceptuel dans un nouveau contexte, nous contribuons à la fois à la littérature sur l'apprentissage organisationnel, mais également à la littérature en sciences comptables et plus particulièrement en audit. Notre étude a permis de constater, d'une part, que ce cadre permettait de comprendre comment de nouvelles normes pouvaient s'intégrer dans un cabinet comptable et modifier les façons de faire de celui-ci. D'autre part, si nos résultats valident empiriquement les principaux construits du cadre (*assurer le suivi, interpréter, intégrer, institutionnaliser, interagir, encoder et mettre en place*), ils nous ont aussi permis de suggérer certaines variantes à ce cadre. Ainsi, le sous-processus *pressentir*, lié à une intuition (Crossan et al., 1999) dans un contexte d'innovation, nous apparaît être remplacé par un autre sous-processus représentant une analyse plus orientée (*filtrer*) des changements normatifs motivée

¹³⁸ Il s'agit ici des CPA américains et non pas des CPA au Canada.

par un besoin de juguler l'ampleur de l'information à analyser. Par ailleurs, à notre connaissance, dans les études portant sur le cadre conceptuel des 4I, à l'exception de Jones et Macpherson (2006), il n'est pas tenu compte du facteur taille et de l'impact de la disponibilité des ressources sur l'apprentissage organisationnel. Dans notre étude, en ayant à la fois des organisations de plus de 100 employés et des organisations de deux employés, nous avons pu constater l'impact du manque de ressources sur le modèle. Ainsi, dans les plus petites organisations (les praticiens seuls majoritairement), certains des sous-processus tels qu'*interpréter* et *intégrer* peuvent se confondre en raison de ressources plus limitées. De plus, certains processus peuvent se faire à des niveaux différents, tel qu'*encoder* qui peut, dans les plus petites organisations, refléter le passage de la connaissance de l'organisation à l'individu directement sans passer par le groupe, contrairement à ce que suggéraient Kleysen et Dyck (2001). Enfin, alors que Jones et Macpherson (2006) limitaient le sous-processus *interagir* au niveau de l'institutionnalisation, nous suggérons qu'il s'effectue aussi au niveau des sous-processus *assurer le suivi* et *interpréter*, ce qui contribue à compléter ce cadre conceptuel.

Une autre contribution en lien avec notre approche théorique tient au fait que nous avons exploré les processus permettant l'acquisition et l'exploitation des connaissances, en l'occurrence les nouveautés en certification, au sein de PME (ici des cabinets comptables de petite et de moyenne taille). Rappelons que Jones et al. (2010) mentionnaient que les connaissances sur ces processus au sein de PME étaient limitées. La description que nous avons faite des différents processus internes permettant l'intégration des nouvelles normes au sein des divers cabinets participants contribue à la compréhension de ces mécanismes d'apprentissage pour ces organisations.

7.6 Les limites

Tel que mentionné précédemment, nous avons effectué une analyse qualitative de terrain. De ce fait, notre étude contient certaines limites que nous allons exposer.

Une des limites à notre recherche a trait au fait que nous nous sommes intéressée à des changements qui, dans certains cas, sont survenus près de 10 ans avant notre collecte de données. Il y a donc un risque d'oubli chez nos répondants. Pour réduire ce risque, nous avons mis en place plusieurs mesures. Tout d'abord, pour certains processus organisationnels, tels que la connaissance et la compréhension des changements, nous avons questionné les participants sur leur façon de procéder actuellement et, par la suite, nous leur avons demandé si ce qu'ils venaient de nous décrire avait changé au cours des dernières années. Ainsi, nous les avons d'abord questionnés sur le présent pour les ramener au passé par la suite. Puis, pour les aspects liés aux changements de normes en tant que tels, nous leur avons présenté dès le début de l'entrevue un tableau (voir annexes A et B) récapitulant chronologiquement l'ensemble des changements ayant eu lieu depuis le début des années 2000. De cette façon, nous nous sommes assurée d'avoir une compréhension commune de ces changements et également de leur en rappeler la nature. Par ailleurs, à la fin de l'entrevue, nous avons passé de nouveau ce tableau en revue, et plus en détails, le cas échéant, permettant ainsi de compléter les discussions sur le sujet au besoin.

Une autre limite tient au déroulement de nos entrevues qui étaient semi-dirigées. De ce fait, nous laissons le répondant s'exprimer sur certains sujets, même si ceux-ci ne faisaient pas l'objet d'une question. Or, plusieurs répondants ont traité spontanément de certains éléments, alors que d'autres répondants n'en ont pas traité. Ces propos spontanés ont fait émerger plusieurs résultats qu'il nous a été impossible de valider auprès de tous nos répondants. Il convient donc d'être prudent dans l'interprétation de

certaines de nos résultats, notamment, lorsqu'il s'agit de pratiques mises en place en réponse à une norme (par exemple pour l'analyse du tableau 5.9 portant sur les processus organisationnels selon la taille des cabinets). Le fait que tous nos répondants n'aient pas mentionné une pratique ne signifie aucunement que leur cabinet ne l'a pas implantée.

Tel que nous le mentionnons au chapitre IV, nous ne cherchions pas à atteindre avec notre étude une généralisation statistique, mais davantage une généralisation analytique (Yin, 2002). Ainsi, une des limites de notre étude est l'absence de généralisation statistique de nos résultats. Toutefois, ces résultats, bien que non généralisables statistiquement, nous paraissent applicables dans d'autres contextes que le contexte québécois compte tenu du fait que les changements de normes que nous avons étudiés sont tous issus des normes internationales et que ces normes ont également été implantées ailleurs qu'au Québec. Ainsi, les cabinets locaux et régionaux d'autres pays ont pu être confrontés aux mêmes problématiques que les cabinets de notre étude.

Une autre limite, souvent inhérente aux études qualitatives, est la proximité du chercheur avec son terrain de recherche et le risque de biais tant au moment de la collecte des données que de leur analyse (voir chapitre IV). Nous avons mis en place un certain nombre de mesures, décrites au chapitre IV, pour réduire ces risques. Parmi ces mesures, notons les constants allers-retours entre la littérature, la théorie et le terrain, comme en font foi nos constats présentés aux chapitres V et VI.

En ce qui a trait au fait que nos résultats s'appuient exclusivement sur les dires de nos répondants, et donc au risque que ceux-ci ne nous aient pas donné toute l'information sur les pratiques de leur cabinet, nous considérons qu'il s'agit d'une limite inhérente aux études menées par entrevues. Toutefois, les mesures que nous avons mises en

place pour protéger la confidentialité de l'information ont probablement contribué à obtenir de la part de nos participants une information somme toute complète.

La dernière limite, soulevée dans notre chapitre IV, tient au fait que, n'ayant pas accès à une liste exhaustive des cabinets de petite et de moyenne taille du Québec, nous avons effectué une sélection à partir de listes ne contenant qu'une partie de ces cabinets. Ainsi la répartition par région, par exemple, repose uniquement sur ces listes, ce qui a pu mener à des différences entre la répartition dans notre échantillon et la représentation régionale réelle des cabinets de petite et de moyenne taille.

7.7 Les avenues de recherche

Notre étude porte uniquement sur les cabinets comptables de petite et de moyenne taille au Québec. Nos résultats pourraient guider une étude similaire dans un autre contexte culturel, tel que la France. En effet, les commissaires aux comptes français ont vécu des changements similaires au cours des dernières années, souvent pour répondre aux directives européennes. Ces changements continuent par ailleurs de s'opérer puisque la transposition dans le droit français du règlement 537/2014 (relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public) et de la directive européenne 2014-56 (concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés) «devrait également s'accompagner d'une évolution significative des pratiques professionnelles actuelles [en matière de contrôle légal des états financiers des entreprises]» (Willot, 2015).

Nous avons jeté les bases d'une classification des cabinets comptables de petite et de moyenne taille en fonction de leur taille et de leurs processus organisationnels. Toutefois, une analyse de la question dans un nombre plus grand de cabinets permettrait de dégager des tendances plus fortes. Il serait pertinent d'analyser aussi

les facteurs ou les déterminants à l'origine de cette classification. En effet, nous avons identifié des tendances, mais quels sont les déterminants à l'origine de ces tendances? Les ressources financières et humaines sont sans aucun doute un élément à explorer, mais il ne s'agit probablement pas des seuls facteurs.

Enfin, nous avons contribué à explorer les causes et conséquences actuelles de la réduction du nombre de missions d'audit d'états financiers pour une partie des cabinets comptables. Il nous apparaît pertinent d'approfondir ce sujet et d'analyser de plus près les autres facteurs pouvant être à l'origine de ce recul.

Une des conséquences de cette réduction du nombre de missions d'audit est la diminution des heures disponibles pouvant être accréditées et permettant aux stagiaires de compléter leur stage et d'ainsi obtenir leur titre professionnel et leur permis d'auditeur. Une étude plus approfondie de ce phénomène et de ses conséquences pour la profession nous apparaît pertinente, notamment dans les régions où les grands cabinets internationaux et nationaux ne sont pas présents.

ANNEXE A

GUIDE D'ENTREVUE UTILISÉ POUR LES CINQ PREMIÈRES ENTREVUES

Intégration des changements de normes professionnelles dans les
processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de
moyenne taille

I. Introduction

- a. Discussion des modalités de confidentialité et signature des consentements
- b. Présentation du déroulement de l'entrevue
- c. Brève description du projet de recherche

II. Position dans le cabinet

- a. Quelle est **votre position** actuelle dans le cabinet ?
- b. Depuis **combien de temps** occupez-vous ce poste ?
- c. Quel était votre poste auparavant ?

III. Description des changements de certification qui sont à l'étude dans cette recherche

1^{er} janvier 2004 - Règle d'indépendance 204
204. 3 Documentation des menaces et des mesures de sauvegarde 204.4 Situations dans lesquelles il y a une interdiction, ou dans lesquelles la menace ne peut être supprimée
1^{er} janvier 2005 et 15 décembre 2009 - Norme générale de CQ
NGC-CQ, mise en place d'un système complet de contrôle de la qualité du cabinet
NCCQ-1, inspection du système doit être faite par une personne n'ayant ni participé à la mission, ni participé au CQ

Décembre 2004/janvier 2006 – Nouvelle approche en audit -NVGR
Ch.5090, analyse de l'intégrité de la direction avant l'acceptation/reconduction de la mission (fin de la présomption de bonne foi)
Ch.5135, évaluation du risque de fraude (comme élément du RI), et présomption du risque de fraude lié à la constatation des produits
Ch.5141, compréhension des risques de l'entité, de son CI (conception et mise en œuvre), appréciation des risques au niveau des EF et aussi des assertions
Ch. 5143, mise en place de procédures d'audit pour répondre spécifiquement aux risques identifiés selon le ch. 5141
15 décembre 2010 – NCA
NCA 210, acceptation de la mission impossible dans certaines circonstances et modification du contenu de la lettre de mission
NCA 220, modification de la date d'achèvement de la revue de CQ, procédures spécifiques liées au CQ et documentation du CQ
NCA 230, achèvement de la documentation dans les 60j
NCA 250, textes légaux et réglementaires
NCA 260, processus de communication formel avec les responsables de la gouvernance
NCA 315, évaluation de la fonction d'audit interne en regard de sa «pertinence» pour la mission d'audit
NCA 320, seuil de signification à trois niveaux
NCA 501, non confirmation subséquente en cas de conflit entre le conseiller juridique externe et son client
NCA 505, aucune situation spécifiquement énoncée quant aux postes devant faire l'objet d'une confirmation
NCA 510, analyse des soldes d'ouverture en cas d'un nouveau mandat, réserve en cas d'éléments probants non satisfaisants sur les soldes d'ouverture

NCA 540, procédures quant à l'évaluation des risques liés aux estimations
NCA 550, procédures à mettre en place à l'égard des parties liées
NCA 560, changement de la date à laquelle s'effectue le travail sur les événements postérieurs à la date de clôture par le biais du changement de la date du rapport
NCA 570, procédures à l'égard de la continuité d'exploitation et documentation de celle-ci
NCA 580, contenu de la lettre d'affirmation modifié
NCA 600, procédures à l'égard de l'audit de groupe et notamment à l'égard de la limitation du travail et de la compréhension du groupe et de ses composantes
NCA 700, date de signature du rapport et forme du rapport modifiées
NCA 705, modification du contenu du rapport ayant une restriction
NCA 706, ajout de la notion du paragraphe d'observation ou d'autres points

IV. Le processus d'identification et de compréhension des changements de normes

- a. Comment (par quel processus) le cabinet fait-il pour **se tenir au courant des mises à jour** et/ou des changements de normes en certification?
- b. Quels sont **les moyens** (sources de l'information) utilisés à cet égard?
 - i. Alertes internet (site web de l'Ordre, bulletins électroniques, etc.)
 - ii. Recherches dans le web
 - iii. Sites internet des Big Four
 - iv. Cours de l'OPCAQ/formations du CCRC/Webinaires de CPA Canada
 - v. Journaux professionnels (CPA Magazine,...)
 - vi. Réseautage (collègues de travail/réseaux/confrères)
 - vii. Inspections (OCPAQ, CCRC)

Les éléments listés ci-dessus ne sont là que pour mémoire et ne sont pas mentionnés au départ au participant.

- c. **Qui**, au sein du cabinet, est responsable de surveiller les nouveautés en certification?
 - i. Quelles sont **ses fonctions** au sein du cabinet?
- d. Lorsqu'il y a une nouveauté en certification (ex : l'exposé sondage sur le rapport de l'auditeur) quel est **le processus d'analyse** de la norme ou de l'exposé-sondage suivi par le cabinet?
 - i. Analyse individuelle de la norme
 - ii. Discussion en groupes restreints au sein du cabinet
 - iii. Discussion, partage d'informations avec d'autres cabinets
 - iv. Suivi de cours à l'externe pour comprendre la norme
 - v. Lectures d'outils techniques
 - vi. Autres

Les éléments listés ci-dessus ne sont là que pour mémoire et ne sont pas mentionnés au départ au participant.
- e. À partir de **quel moment** (exposé-sondage, publication du chapitre, date d'application de la norme) le cabinet effectue-t-il ce travail d'analyse?
- f. Quels sont **les facteurs** qui peuvent avoir une influence sur l'analyse des changements?
 - i. Ampleur du changement
 - ii. Période de l'année à laquelle le changement a lieu
 - iii. Date d'entrée en vigueur du changement
 - iv. Disponibilité des ressources
- g. Quels changements, parmi les grandes catégories de changements présentés dans le tableau présenté précédemment, ont été **plus difficiles** à implanter dans le cabinet ?
- h. Pourquoi certains changements **ont été plus laborieux** que d'autres ?
- i. Quelles **résistances** ont été rencontrées ?
 - i. **Qui** étaient ces résistants ?

V. Influence des changements de normes en certification depuis les années 2000 sur la gestion des ressources des cabinets comptables

Les questions qui suivent concernent les quatre grands blocs de changements en certification présentés dans le tableau qui vous a été remis, à savoir la norme d'indépendance harmonisée 204, la norme générale de contrôle de la qualité, les changements dans l'approche d'audit en 2006 et la mise en place des NCA.

- a. Recrutement et rétention du personnel
 - i. Est-ce que vous **recrutez votre personnel différemment** depuis ces changements? Avez-vous été en mesure de constater une rotation du personnel plus importante suite aux changements discutés?
- b. Formation du personnel
 - i. Lorsque des changements surviennent sur le plan de la normalisation **comment s'effectue la formation** des membres du cabinet ?
 1. Existe-t-il des **différences dans vos programmes de formation selon les postes occupés** par vos membres? Si oui, lesquelles ?
 - ii. Quelle place occupent les programmes, les logiciels d'audit, ou tout autre outil produit à **l'interne** dans ces formations?
 - iii. Quelle place occupent les outils produits par des fournisseurs **externes** (ordre...) dans ces formations ?
 - iv. Pour les divers changements précédemment cités le processus d'acquisition de connaissance et de formation a-t-il été le même, ou bien est-ce qu'il y a eu certaines différences? Si oui, lesquelles?
 - v. Suite au recrutement de **nouveaux employés** de quelle façon se déroule **la formation initiale** de ceux-ci au sein du cabinet et sur quoi repose-t-elle (les normes, les pratiques, les outils...)?
 1. Quel est le type de matériel que vous utilisez pour les former?
 2. Le processus est-il le même lorsque vous recrutez des **stagiaires**?

VI. Influence des changements de normes en certification depuis les années 2000 sur la gestion des missions des cabinets comptables

Les questions qui suivent concernent les quatre grands blocs présentés dans le tableau qui vous a été remis, à savoir la norme d'indépendance harmonisée 204, la norme générale de contrôle de la qualité, les changements dans l'approche d'audit en 2006 et la mise en place des NCA.

- a. Acceptation/reconduction des missions
 - i. Comment les changements mentionnés précédemment ont-ils influencé, le cas échéant, vos **processus d'acceptation** ?
 - ii. Dans quelle mesure vos processus de **reconduction** des missions ont-ils été affectés par ces mêmes changements?
 - iii. Pouvez-vous m'indiquer l'influence de ces changements, ou certains d'entre eux, sur **la nature** (audit Vs examen, sociétés ouvertes/sociétés privées) des missions acceptées par le cabinet ?
 - iv. Comment, au moment de l'acceptation/reconduction de la mission, et tout au long de celui-ci, le cabinet s'assure-t-il de **respecter les normes d'indépendance pertinentes** ?
 - v. De quelle manière les exigences en **matière d'évaluation de l'intégrité** du client ont-elles influencé le choix de vos clients (auparavant les normes incluaient la notion de «présomption de bonne foi de la direction»)?
- b. Affectation des budgets de temps/coûts
 - i. Quelle a été l'influence sur vos **budgets de temps** des changements dans les normes de certification ?
 - ii. Comment ces changements ont-ils affecté la **rentabilité des missions**?
 - iii. Quelle a été la **réaction de vos clients** face au travail supplémentaire impliqué par les changements de normes sans égard aux considérations d'honoraires ?
- c. Affectation du personnel
 - i. Pouvez-vous m'indiquer en quoi les changements mentionnés précédemment ont eu une influence sur **l'affectation de votre**

personnel sur les différentes missions du cabinet (aspects déontologiques, compétences/qualifications)?

d. Exécution des missions

i. À quel **niveau l'exécution des missions** a-t-elle été influencée par les changements de normes mentionnés précédemment ?

1. Méthodologies de travail
2. Outils utilisés (programmes, logiciels, dossiers modèles...)
3. Documentation

ii. En quoi l'analyse du risque de fraude, rendue obligatoire par les normes, **a-t-elle changé le travail** que vous effectuez dans les missions d'audit ?

iii. Selon les normes, il existe une **présomption de risque d'anomalie significative** lié à la fraude à l'égard de la **constatation des produits**, de quelle façon cette présomption a-t-elle influencé l'exécution de vos missions ?

e. Contrôle de la qualité

i. De quelle manière le contrôle de la qualité de votre cabinet a-t-il été affecté par les changements de normes mentionnés précédemment ?

VII. Thèmes libres

Discuter des impacts sur les processus organisationnels de changements de normes importants et **répétitifs**.

En quelques mots comment **résumeriez-vous** l'influence que les changements de normes en certification des dernières années ont eue sur vos processus organisationnels.

Tout autre thème ayant pu émerger lors de l'entretien.

VIII. Questions démographiques et autres

- a. Depuis combien d'années travaillez-vous en cabinet?
- b. Avez-vous toujours travaillé pour le même cabinet, ou le même type (taille) de cabinet?
- c. Combien le cabinet a-t-il d'employés?
- d. Combien y a-t-il d'associés au sein du cabinet?

- e. Le cabinet a-t-il plusieurs bureaux ? Si oui, combien?
- f. Le cabinet est-il affilié à un réseau? Si oui, lequel?

ANNEXE B
GUIDE D'ENTREVUE INCLUANT LES MODIFICATIONS APRÈS LA
CINQUIÈME ENTREVUE

Intégration des changements de normes professionnelles dans les
processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de
moyenne taille

I. Introduction

- a. Discussion des modalités de confidentialité et signature des consentements
- b. Présentation du déroulement de l'entrevue
- c. Brève description du projet de recherche

II. Position dans le cabinet

- a. Quelle est **votre position** actuelle dans le cabinet ?
- b. Depuis **combien de temps** occupez-vous ce poste ?
- c. Quel était votre poste auparavant ?

III. Description des changements de certification qui sont à l'étude dans cette recherche

1^{er} janvier 2004 - Règle d'indépendance 204
204. 3 Documentation des menaces et des mesures de sauvegarde 204.4 Situations dans lesquelles il y a une interdiction, ou dans lesquelles la menace ne peut être supprimée
1^{er} janvier 2005 et 15 décembre 2009 - Norme générale de CQ
NGC-CQ, mise en place d'un système complet de contrôle de la qualité du cabinet
NCCQ-1, inspection du système doit être faite par une personne n'ayant ni participé à la mission, ni participé au CQ

Décembre 2004/janvier 2006 – Nouvelle approche en audit -NVGR
Ch.5090, analyse de l'intégrité de la direction avant l'acceptation/reconduction de la mission (fin de la présomption de bonne foi)
Ch.5135, évaluation du risque de fraude (comme élément du RI), et présomption du risque de fraude lié à la constatation des produits
Ch.5141, compréhension des risques de l'entité, de son CI (conception et mise en œuvre), appréciation des risques au niveau des EF et aussi des assertions
Ch. 5143, mise en place de procédures d'audit pour répondre spécifiquement aux risques identifiés selon le ch. 5141
15 décembre 2010 – NCA
NCA 210, acceptation de la mission impossible dans certaines circonstances et modification du contenu de la lettre de mission
NCA 220, modification de la date d'achèvement de la revue de CQ, procédures spécifiques liées au CQ et documentation du CQ
NCA 230, achèvement de la documentation dans les 60j
NCA 250, textes légaux et réglementaires
NCA 260, processus de communication formel avec les responsables de la gouvernance
NCA 315, évaluation de la fonction d'audit interne en regard de sa «pertinence» pour la mission d'audit
NCA 320, seuil de signification à trois niveaux
NCA 501, non confirmation subséquente en cas de conflit entre le conseiller juridique externe et son client
NCA 505, aucune situation spécifiquement énoncée quant aux postes devant faire l'objet d'une confirmation
NCA 510, analyse des soldes d'ouverture en cas d'un nouveau mandat, réserve en cas d'éléments probants non satisfaisants sur les soldes d'ouverture

NCA 540, procédures quant à l'évaluation des risques liés aux estimations
NCA 550, procédures à mettre en place à l'égard des parties liées
NCA 560, changement de la date à laquelle s'effectue le travail sur les événements postérieurs à la date de clôture par le biais du changement de la date du rapport
NCA 570, procédures à l'égard de la continuité d'exploitation et documentation de celle-ci
NCA 580, contenu de la lettre d'affirmation modifié
NCA 600, procédures à l'égard de l'audit de groupe et notamment à l'égard de la limitation du travail et de la compréhension du groupe et de ses composantes
NCA 700, date de signature du rapport et forme du rapport modifiées
NCA 705, modification du contenu du rapport ayant une restriction
NCA 706, ajout de la notion du paragraphe d'observation ou d'autres points

IV. Le processus d'identification et de compréhension des changements de normes

- a. Comment (par quel processus) le cabinet fait-il pour **se tenir au courant des mises à jour** et/ou des changements de normes en certification?
- b. Quels sont **les moyens** (sources de l'information) utilisés à cet égard?
 - i. Alertes internet (site web de l'Ordre, bulletins électroniques, etc.)
 - ii. Recherches dans le web
 - iii. Sites internet des Big Four
 - iv. Cours de l'OPCAQ/formations du CCRC/Webinaires de CPA Canada
 - v. Journaux professionnels (CPA Magazine,...)
 - vi. Réseautage (collègues de travail/réseaux/confrères)
 - vii. Inspections (OCPAQ, CCRC)

Les éléments listés ci-dessus ne sont là que pour mémoire et ne sont pas mentionnés au départ au participant.

- c. **Qui**, au sein du cabinet, est responsable de surveiller les nouveautés en certification?
 - i. Quelles sont **ses fonctions** au sein du cabinet?
- d. Lorsqu'il y a une nouveauté en certification (ex : l'exposé sondage sur le rapport de l'auditeur) quel est **le processus d'analyse** de la norme ou de l'exposé-sondage suivi par le cabinet?
 - i. Analyse individuelle de la norme
 - ii. Discussion en groupes restreints au sein du cabinet
 - iii. Discussion, partage d'informations avec d'autres cabinets
 - iv. Suivi de cours à l'externe pour comprendre la norme
 - v. Lectures d'outils techniques
 - vi. Autres

Les éléments listés ci-dessus ne sont là que pour mémoire et ne sont pas mentionnés au départ au participant.
- e. À partir de **quel moment** (exposé-sondage, publication du chapitre, date d'application de la norme) le cabinet effectue-t-il ce travail d'analyse?
- f. Quels sont **les facteurs** qui peuvent avoir une influence sur l'analyse des changements?
 - i. Ampleur du changement
 - ii. Période de l'année à laquelle le changement a lieu
 - iii. Date d'entrée en vigueur du changement
 - iv. Disponibilité des ressources
- g. Quels changements, parmi les grandes catégories de changements présentés dans le tableau présenté précédemment, ont été **plus difficiles** à implanter dans le cabinet ?
- h. Pourquoi certains changements **ont été plus laborieux** que d'autres ?
 - i. Quelles **résistances** ont été rencontrées ?
 - j. **Qui** étaient ces résistants ?

V. Influence des changements de normes en certification depuis les années 2000 sur la gestion des ressources des cabinets comptables

Les questions qui suivent concernent les quatre grands blocs de changements en certification présentés dans le tableau qui vous a été remis, à savoir la norme d'indépendance harmonisée 204, la norme

générale de contrôle de la qualité, les changements dans l'approche d'audit en 2006 et la mise en place des NCA.

- a. Recrutement et rétention du personnel
 - i. Est-ce que vous **recrutez votre personnel différemment** depuis ces changements? Avez-vous été en mesure de constater une rotation du personnel plus importante suite aux changements discutés?
 - ii. Avez-vous été en mesure de constater une rotation du personnel plus importante suite aux changements discutés? Si oui, à quel niveau se situe-t-elle ?¹
- b. Formation du personnel
 - i. Lorsque des changements surviennent sur le plan de la normalisation **comment s'effectue la formation** des membres du cabinet ?
 1. Existe-t-il des **différences dans vos programmes de formation selon les postes occupés** par vos membres? Si oui, lesquelles ?
 - ii. Quelle place occupent les programmes, les logiciels d'audit, ou tout autre outil produit à l'**interne** dans ces formations?
 - iii. Quelle place occupent les outils produits par des fournisseurs **externes** (ordre...) dans ces formations ?
 - iv. Pour les divers changements précédemment cités le processus d'acquisition de connaissance et de formation a-t-il été le même, ou bien est-ce qu'il y a eu certaines différences? Si oui, lesquelles?
 - v. Suite au recrutement de **nouveaux employés** de quelle façon se déroule **la formation initiale** de ceux-ci au sein du cabinet et sur quoi repose-t-elle (les normes, les pratiques, les outils...)?
 1. Quel est le type de matériel que vous utilisez pour les former?
 2. Le processus est-il le même lorsque vous recrutez des **stagiaires**?

VI. Influence des changements de normes en certification depuis les années 2000 sur la gestion des missions des cabinets comptables

Les questions qui suivent concernent les quatre grands blocs présentés dans le tableau qui vous a été remis, à savoir la norme d'indépendance harmonisée 204, la norme générale de contrôle de la qualité, les changements dans l'approche d'audit en 2006 et la mise en place des NCA.

- a. Acceptation/reconduction des missions
 - i. Comment les changements mentionnés précédemment ont-ils influencé, le cas échéant, vos **processus d'acceptation** ?
 - ii. Dans quelle mesure vos processus de **reconduction** des missions ont-ils été affectés par ces mêmes changements?
 - iii. Pouvez-vous m'indiquer l'influence de ces changements, ou certains d'entre eux, sur **la nature** (audit Vs examen, sociétés ouvertes/sociétés privées, certification/conseil) des missions acceptées par le cabinet ?
 - iv. Comment, au moment de l'acceptation/reconduction de la mission, et tout au long de celui-ci, le cabinet s'assure-t-il de **respecter les normes d'indépendance pertinentes** ?
 - v. De quelle manière les exigences en **matière d'évaluation de l'intégrité** du client ont-elles influencé le choix de vos clients (auparavant les normes incluaient la notion de «présomption de bonne foi de la direction»)?
- b. Affectation des budgets de temps/coûts
 - i. Quelle a été l'influence sur vos **budgets de temps** des changements dans les normes de certification ? Pourquoi¹ (documentation, formation, changements des outils...)?
 - ii. Comment ces changements ont-ils affecté la **rentabilité des missions**?
 - iii. Quelle a été la **réaction de vos clients** face au travail supplémentaire impliqué par les changements de normes sans égard aux considérations d'honoraires ?
- c. Affectation du personnel

- i. Pouvez-vous m'indiquer en quoi les changements mentionnés précédemment ont eu une influence sur **l'affectation de votre personnel** sur les différentes missions du cabinet (aspects déontologiques, compétences/qualifications)?
- d. Exécution des missions
 - i. À quel **niveau l'exécution des missions** a-t-elle été influencée par les changements de normes mentionnés précédemment ?
 - 1. Méthodologies de travail
 - 2. Outils utilisés (programmes, logiciels, dossiers modèles...)
 - 3. Documentation
 - ii. En quoi l'analyse du risque de fraude, rendue obligatoire par les normes, **a-t-elle changé le travail** que vous effectuez dans les missions d'audit ?
 - iii. Selon les normes, il existe une **présomption de risque d'anomalie significative** lié à la fraude à l'égard de la **constatation des produits**, de quelle façon cette présomption a-t-elle influencé l'exécution de vos missions ?
- e. Parmi les changements liés aux NCA listés dans le tableau et dont nous n'aurions pas déjà discuté, pourriez-vous me dire en quelques mots quels changements ont eu un impact au niveau de l'exécution des mandats et quelle est la nature de cet impact ?¹
- f. Contrôle de la qualité
 - i. De quelle manière le contrôle de la qualité de votre cabinet a-t-il été affecté par les changements de normes mentionnés précédemment ?
- g. Quel a été l'impact pour le cabinet de la venue du CCRC en 2005 ? (uniquement pour les cabinets inscrits)¹

VII. Thèmes libres

Discuter des impacts sur les processus organisationnels de changements de normes importants et **répétitifs**.

En quelques mots comment **résumeriez-vous** l'influence que les changements de normes en certification des dernières années ont eue sur vos processus organisationnels.

Tout autre thème ayant pu émerger lors de l'entretien.

VIII. Questions démographiques et autres

- a. Depuis combien d'années travaillez-vous en cabinet?
- b. Avez-vous toujours travaillé pour le même cabinet, ou le même type (taille) de cabinet?
- c. Combien le cabinet a-t-il d'employés?
- d. Combien y a-t-il d'associés au sein du cabinet?
- e. Le cabinet a-t-il plusieurs bureaux ? Si oui, combien?
- f. Le cabinet est-il affilié à un réseau? Si oui, lequel?

¹: ces éléments ont été ajoutés après la cinquième entrevue tel qu'expliqué précédemment.

ANNEXE C
FORMULAIRE D'INFORMATION ET DE CONSENTEMENT



FORMULAIRE D'INFORMATION ET DE CONSENTEMENT

Intégration des changements de normes professionnelles dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille

IDENTIFICATION

Chercheure responsable du projet : Angélique Malo, M.Sc., CPA auditrice, CA

Programme d'enseignement : Doctorat en administration

Adresse courriel : angelique.malo@uqtr.ca

Téléphone : 450-651-2862 (2709)

BUT GÉNÉRAL DU PROJET ET DIRECTION

Vous êtes invité(e) à prendre part à ce projet qui vise à comprendre l'influence qu'ont eue les changements au niveau de la certification des états financiers au Canada depuis le début des années 2000 sur les pratiques organisationnelles des firmes comptables de petite et de moyenne taille. Ce projet est réalisé dans le cadre d'une thèse de doctorat sous la direction de Mme Anne Fortin, Ph.D., professeure au département des sciences comptables de l'École des Sciences de la Gestion et la codirection de Mme Sylvie Héroux, Ph.D., M.Sc., CPA auditrice, CA, professeure au département des sciences comptables de l'École des Sciences de la Gestion. Elles peuvent être jointes respectivement au (514) 987-3000 poste 3987 et 0274 ou par courriel à l'adresse : fortin.anne@uqam.ca et heroux.sylvie@uqam.ca

PROCÉDURE(S) OU TÂCHES DEMANDÉES AU PARTICIPANT

Votre participation consiste à donner une entrevue individuelle au cours de laquelle il vous sera demandé de décrire, entre autres choses, comment votre cabinet se tient informé des nouveautés sur le plan des normes de certification. Par ailleurs, nous vous demanderons également de nous décrire comment les changements apportés dans ce domaine depuis le début des années 2000 au Canada ont eu une influence sur les ressources humaines du cabinet et sur la gestion des missions de certification d'états financiers. Cette entrevue est enregistrée numériquement avec votre permission et prendra environ 1 heure 30 de votre temps. La transcription sur support informatique qui en suivra ne permettra pas de vous identifier.

AVANTAGES ET RISQUES

Votre participation contribuera à l'avancement des connaissances par une meilleure compréhension de l'influence des changements normatifs en certification sur les pratiques organisationnelles des cabinets de petite et de moyenne taille. Il n'y a pas de risque d'inconfort important associé à votre participation à cette rencontre. Vous demeurez libre de ne pas répondre à une question que vous estimez embarrassante sans avoir à vous justifier. Vous pouvez suspendre ou mettre fin à l'entrevue à tout moment.

ANONYMAT ET CONFIDENTIALITÉ

Il est entendu que les renseignements recueillis lors de l'entrevue sont confidentiels et que seuls, la responsable du projet et sa directrice de recherche, Anne Fortin, Ph.D. et sa codirectrice de recherche, Sylvie Héroux, Ph.D., M.Sc., CPA auditrice, CA, auront accès à votre enregistrement et au contenu de sa transcription. Le matériel de recherche (enregistrement numérique et transcription codés) ainsi que votre formulaire de consentement seront conservés séparément sous clé par la responsable du projet pour la durée totale du projet. Les enregistrements ainsi que les formulaires de consentement seront détruits 5 ans après les dernières publications.

PARTICIPATION VOLONTAIRE

Votre participation à ce projet est volontaire. Cela signifie que vous acceptez de participer au projet sans aucune contrainte ou pression extérieure, et que, par ailleurs, vous êtes libre de mettre fin à votre participation en tout temps au cours de cette recherche. Dans ce cas, les renseignements vous concernant seront détruits. Votre accord à participer implique également que vous acceptez que la responsable du projet puisse utiliser aux fins de la présente recherche (articles, thèse, conférences et communications scientifiques) les renseignements recueillis à la condition qu'aucune information permettant de vous identifier ne soit divulguée publiquement à moins d'un consentement explicite de votre part.

COMPENSATION FINANCIÈRE

Votre participation à ce projet est offerte gratuitement. Un résumé des résultats de recherche vous sera transmis au terme du projet.

DES QUESTIONS SUR LE PROJET OU SUR VOS DROITS?

Vous pouvez contacter la responsable du projet au numéro 450-651-2862 (2709) pour des questions additionnelles sur le projet. Vous pouvez également discuter avec la directrice de recherche Anne Fortin, Ph.D. et la codirectrice de recherche, Sylvie Héroux, Ph.D., M.Sc., CPA auditrice, CA des conditions dans lesquelles se déroule votre participation et de vos droits en tant que participant de recherche.

Le projet auquel vous allez participer a été approuvé au plan de l'éthique de la recherche avec des êtres humains. Pour toute question ne pouvant être adressée à la directrice et/ou à la codirectrice de recherche ou pour formuler une plainte ou des commentaires, vous pouvez contacter le Président du Comité d'éthique de la recherche pour étudiants (CÉRPÉ), par l'intermédiaire de son secrétariat au numéro (514)-987-3000 # 7754 ou par courriel à : mainard.karine@uqam.ca

REMERCIEMENTS

Votre collaboration est importante à la réalisation de ce projet et nous tenons à vous en remercier.

SIGNATURES :

Je reconnais avoir lu le présent formulaire de consentement et consens volontairement à participer à ce projet de recherche. Je reconnais aussi que la responsable du projet a répondu à mes questions de manière satisfaisante et que j'ai disposé de suffisamment de temps pour réfléchir à ma décision de participer. Je comprends que ma participation à cette recherche est totalement volontaire et que je peux y mettre fin en tout temps, sans pénalité d'aucune forme, ni justification à donner. Il me suffit d'en informer la responsable du projet.

Signature du participant :

Date :

Nom (lettres moulées) et coordonnées :

Je déclare avoir expliqué le but, la nature, les avantages, les risques du projet et avoir répondu au meilleur de ma connaissance aux questions posées.

Signature de la responsable du projet :

Date :

Nom (lettres moulées) et coordonnées :

ANNEXE D
LETTRE D'INTRODUCTION AU PROJET DE RECHERCHE

Madame, Monsieur,

Je suis professeure en sciences comptables à l'Université du Québec à Trois-Rivières et je mène actuellement une étude auprès des cabinets comptables du Québec autres que les Big Four, et que RCGT et BDO.

Mon projet vise à comprendre l'influence qu'ont eue les changements au niveau de la certification des états financiers au Canada depuis le début des années 2000 sur les pratiques organisationnelles des cabinets comptables de petite et de moyenne taille. Parmi les changements traités se retrouvent les modifications apportées au code de déontologie en 2004, la norme générale de contrôle de la qualité, l'approche par risques de l'audit et la mise en place des NCA. Ce projet est réalisé dans le cadre d'une thèse de doctorat sous la direction de Mme Anne Fortin, Ph.D., professeure au département des sciences comptables de l'École des Sciences de la Gestion de l'UQAM et la codirection de Mme Sylvie Héroux, Ph.D., M.Sc., CPA auditrice, CA, professeure au département des sciences comptables de l'École des Sciences de la Gestion de l'UQAM.

Votre participation consisterait à donner une entrevue individuelle qui serait enregistrée numériquement avec votre permission et prendrait environ 1 heure 30 de votre temps. La transcription sur support informatique qui en suivra ne permettra pas de vous identifier et un formulaire de confidentialité sera signé et vous sera remis au moment de l'entrevue. L'entrevue se déroulerait à vos bureaux à la date et à l'heure qui vous conviendrait le mieux si vous acceptez de collaborer à cette étude.

Votre participation à ce projet serait grandement appréciée. Pour toute information complémentaire, vous pouvez me rejoindre soit par téléphone au 450-651-2862 (2709), soit par courriel à l'adresse suivante : angelique.malo@uqtr.ca.

Je vous remercie de l'attention que vous porterez à ce projet, et veuillez recevoir, Madame, Monsieur, mes salutations distinguées.

Angélique Malo, M.Sc., CPA auditrice, CA

ANNEXE E
FORMULAIRE DE CONFIDENTIALITÉ

ENGAGEMENT DE CONFIDENTIALITÉ

Titre de la recherche : Intégration des changements de normes professionnelles dans les processus organisationnels de cabinets comptables de petite et de moyenne taille.

Identification du membre ou des membres de l'équipe de recherche :

Chercheuse principale : Angélique Malo, M.Sc., CPA auditrice, CA

Directrice et co-directrice de la thèse : Anne Fortin, Ph.D. et Sylvie Héroux, Ph.D., M.Sc., CPA auditrice, CA

Conditions de l'engagement :

Je, soussignée, XXXX, qui procède à la transcription d'entrevues dans le cadre du projet de recherche mentionné ci-dessus, m'engage formellement :

- A. À assurer la protection et la sécurité des données que je recevrai de la chercheuse principale et que je retranscrirai;
- B. À ne discuter des renseignements confidentiels obtenus auprès des répondants et des répondantes qu'avec les membres de l'équipe de recherche;
- C. En n'utilisant pas les données recueillies dans le cadre de ce projet à d'autres fins que celles prévues, à moins qu'elles ne soient approuvées par le Comité d'éthique de notre université;
- D. À prendre les dispositions nécessaires pour protéger l'identité des répondants et des répondantes et en empêcher l'identification accidentelle tout le long de la transcription des données;
- E. En n'utilisant pas, de quelque manière que ce soit, les données ou renseignements qu'un participant ou une participante aura explicitement demandé d'exclure de l'ensemble des données recueillies.

Prénom et nom de l'assistant de recherche	Signature	Date (jj / mm / aaaa)

ANNEXE F

TABEAU DE CODES

Le tableau ci-dessous présente les codes qui ont été utilisés lors de la codification des verbatim. Ces codes sont présentés selon les construits du cadre conceptuel retenu, soit les huit sous-processus de l'apprentissage organisationnel dynamique. Toutefois, une neuvième catégorie a été ajoutée pour tenir compte de certains codes ayant émergé, en lien avec nos objectifs de recherche, mais qui ne sont pas directement reliés aux construits préliminaires. Par ailleurs, chaque code, préliminaire ou émergeant, a été rattaché aux trois sous-questions de recherche. Certains codes sont rattachés à plus d'une sous-question de recherche, car pour certains aspects ils peuvent toucher une ou plusieurs sous-questions. À titre d'illustration, le code *INST-NVELLE-PROCD* a été utilisé lorsque les répondants mentionnaient la mise en place d'une nouvelle procédure. De nouvelles procédures ont été implantées dans le domaine de la gestion des ressources humaines (SQ2), mais aussi au niveau de la gestion des missions (SQ3).

À noter que les codes en italiques correspondent aux codes qui ont émergé durant la codification.

Code	Définition	Questions de recherche liée
ASS-SUIV	Assurer le suivi : Analyse de l'environnement/ recherche de nouveautés	SQ1
ASS-SUIV-IDÉE	<i>Survol des exposés-sondages – pour savoir ce qui s'en vient</i>	SQ1
ASS-SUIV-MANQUE TPS	<i>Exposés-sondages non regardés par manque de temps</i>	SQ1
ASS-SUIV-OUTIL	<i>Outils permettant d'assurer le suivi</i>	SQ1
ASS-SUIV-OBLIG	<i>Suivi motivé par une obligation professionnelle</i>	SQ1
ASS-SUIV-DÉSIR	<i>Suivi des nouveautés par désir Vs besoin</i>	SQ1
ASS-SUIV-PARTIC COMI-ORDRE	<i>Participation à des comités comme moyen de savoir ce qui s'en vient</i>	SQ1
ASSU-SUIV-QUI-RESP	Qui effectue le suivi des nouveautés	SQ1
ACQ-NVTÉ	Le cabinet acquiert la connaissance de l'existence d'une nouveauté	SQ1
PRES	Pressentir : Intuition en lien avec les nouveautés	SQ1
FACTEUR-INFL-ANALY	Facteurs influençant l'analyse d'un changement	SQ1
INTPT	Interprétation : Interprétation/compréhension des nouvelles/modifications de normes	SQ1
INTPT-OUTIL	<i>Outils utilisés pour faciliter l'interprétation</i>	SQ1
COMP-NVTÉ	Compréhension de la nouveauté	SQ1
COMPRENDRE- ESPRIT-NVEAUTÉ	<i>Comprendre ce que veut dire la norme exactement, pas seulement s'y conformer</i>	SQ1
PROC-ANAL-NVTÉ	Processus d'analyse d'une nouveauté	SQ1
MOMT-ANALY	Le moment auquel l'analyse se fait	SQ1
RÉPONS-ES	<i>Réponse aux exposés-sondages</i>	SQ1

Code	Définition	Questions de recherche liée
INTG	Intégrer : Acquisition d'une compréhension commune/prise d'actions cohérentes	SQ1
INST	Institutionnaliser : Routinisation/intégration dans les pratiques et les systèmes de l'organisation	SQ1-SQ2-SQ3
<i>INST-MAJ-OUTIL</i>	<i>Outils mis à jour suite à des changements survenus dans les normes</i>	SQ3
<i>INST-NVEAU-OUTIL</i>	<i>Création de nouveaux outils suite à des changements survenus dans les normes</i>	SQ3
<i>INST-NVEAU-POSTE</i>	<i>Création de nouvelles fonctions/nouveaux postes, tant externes (consultants) qu'internes</i>	SQ2-SQ3
<i>INST-NVELLE-PROCD</i>	<i>Création de nouvelles procédures suite à des changements dans les normes</i>	SQ2-SQ3
<i>INST-PROCD-INFORM</i>	<i>Procédure informelle par rapport à certaines exigences</i>	SQ2-SQ3
<i>INST-NVELLE-STRUCTURE</i>	<i>Modifications au niveau de la structure du cabinet (mineure/majeure) suite à des changements dans les normes</i>	SQ2-SQ3
GEST-MISSION-ACCEP	Influence des changements sur l'acceptation des missions	SQ3
GEST-MISSION-RECOND	Influence des changements sur l'acceptation des missions	SQ3
GEST-MISSION-BUDG-TPS	Influence des changements sur les budgets de temps des missions	SQ3
<i>GEST-MISSION-BUDG-TPS-RAIS</i>	<i>Raisons des impacts sur les budgets de temps</i>	SQ3
HON-MISS	Influence des changements sur les honoraires d'audit	SQ3

Code	Définition	Questions de recherche liée
GEST-MISSION-AFFEC PERS	Influence des changements sur l'affectation du personnel aux missions	SQ3
GEST-MISSION-RISQ	Influence des changements sur la gestion des risques de missions	SQ3
EXEC-MISS	Influence des changements sur l'exécution des missions	SQ3
GEST-MISSION-CQ	Influence des changements sur le contrôle de la qualité des missions	SQ3
OUTIL-AUDIT	Type de programme d'audit utilisé	SQ3
INFL-TYP-MISSION	Influence des changements sur les types des missions (audit, examen, compilation)	SQ3
<i>INFL-TYP-MISSION-RAIS</i>	<i>Raisons invoquées pour expliquer les changements dans le type de missions</i>	SQ3
<i>INFL-TYP-MISSION-STAGIAIRE</i>	<i>Influence sur les stagiaires des modifications apportées au type de missions</i>	SQ2-SQ3
<i>BESOIN-UTIL</i>	<i>Besoins des utilisateurs en matière de certification</i>	SQ3
<i>CHOIX-STRATG</i>	<i>Choix stratégiques que fait le cabinet en lien avec les changements de normes</i>	SQ3
GEST-RH-RECRUT	Influence des changements sur le recrutement du personnel	SQ2
GEST-RH-RETENTION-	Influence des changements sur la rétention du personnel	SQ2
<i>GEST-RH-RETENTION-AUDIT</i>	<i>Impact sur le personnel affecté aux missions d'audit</i>	SQ3
CHOIX-CLT-INTG	Influence sur les choix des clients de la fin de la présomption de bonne foi	SQ3
<i>IMAGE CABINET</i>	<i>Préoccupation marquée quant à l'image du cabinet</i>	SQ3
RISQ-FRAUD	Influence sur la gestion de la mission de l'évaluation du risque de fraude	SQ3

Code	Définition	Questions de recherche liée
<i>RISQ-FRAUD-DIFF</i>	<i>Difficultés liées à l'évaluation du risque de fraude</i>	SQ3
CONST-PROD-FRAUD	Influence sur la gestion de la mission de la présomption du risque de fraude à l'égard de la constatation des produits	SQ3
<i>REAC-CLT</i>	<i>Réactions des clients face aux changements en certification</i>	SQ3
<i>BESOIN-CLT</i>	<i>Répondre/servir le client</i>	SQ3
<i>CONSERVATION-AUTONOMIE</i>	<i>Conserver sa souveraineté d'actions malgré les normes</i>	SQ3
<i>DOCUMENT</i>	<i>Commentaires liés à la documentation</i>	SQ3
<i>DOCUMENT-LOURD</i>	<i>Lourdeur liée à la documentation</i>	SQ3
<i>TRANSF-RÔLE-AUDITEUR</i>	<i>Rôle de l'auditeur transformé en raison des nouvelles normes</i>	SQ3
<i>APPARENCE-CONFOR</i>	<i>Application des exigences, parce que requises sans vraiment l'intégrer dans les pratiques</i>	SQ3
<i>GEST-RH-FORMA-ENCAD</i>	<i>Suivi des heures/cours de formation des membres du cabinet</i>	SQ2-SQ3
<i>APPL-PRATIQUE-NORM</i>	<i>Mise en application d'une norme qui pose problème – décalage entre la théorie et la pratique</i>	SQ3
<i>MANQ-FLEXI-NORM</i>	<i>Manque de flexibilité dans l'application des normes au niveau du calendrier</i>	SQ1-SQ3
R204	Changements induits par la règle indépendance 204	SQ1-SQ2-SQ3
CQ	Changements induits par la NGC-Q et la NCCQ-1	SQ1-SQ2-SQ3
NLLE-APP-AUD	Changements induits par la nouvelle approche en audit	SQ1-SQ2-SQ3
NCA	Changements induits par les NCA de façon générale	SQ1-SQ2-SQ3
NCA220	Changements induits par la NCA 220	SQ1-SQ2-SQ3
NCA230	Changements induits par la NCA 230	SQ1-SQ2-SQ3

Code	Définition	Questions de recherche liée
NCA250	Changements induits par la NCA 250	SQ1-SQ2-SQ3
NCA260	Changements induits par la NCA 260	SQ1-SQ2-SQ3
NCA315	Changements induits par la NCA 315	SQ1-SQ2-SQ3
NCA320	Changements induits par la NCA 320	SQ1-SQ2-SQ3
NCA501	Changements induits par la NCA 501	SQ1-SQ2-SQ3
NCA505	Changements induits par la NCA 505	SQ1-SQ2-SQ3
NCA510	Changements induits par la NCA 510	SQ1-SQ2-SQ3
NCA540	Changements induits par la NCA 540	SQ1-SQ2-SQ3
NCA550	Changements induits par la NCA 550	SQ1-SQ2-SQ3
NCA560	Changements induits par la NCA 560	SQ1-SQ2-SQ3
NCA570	Changements induits par la NCA 570	SQ1-SQ2-SQ3
NCA580	Changements induits par la NCA 580	SQ1-SQ2-SQ3
NCA600	Changements induits par la NCA 600	SQ1-SQ2-SQ3
NCA700	Changements induits par la NCA 700	SQ1-SQ2-SQ3
NCA705	Changements induits par la NCA 705	SQ1-SQ2-SQ3
NCA706	Changements induits par la NCA 706	SQ1-SQ2-SQ3
<i>BESOIN-CONFORMITÉ</i>	<i>Fait référence à la nécessité de se conformer</i>	SQ1-SQ2-SQ3
<i>SATISFAIT-DOSSIER</i>	<i>Besoin d'avoir des dossiers satisfaisant, quelles que soient les exigences</i>	SQ1-SQ3
<i>OUTIL-ORDRE-INADAP</i>	<i>Inadaptation des outils de l'Ordre</i>	SQ3

Code	Définition	Questions de recherche liée
<i>IMPACT-TAILLE-PROCESS</i>	<i>Lorsque la taille du cabinet influe sur la nature des processus</i>	SQ1-SQ2-SQ3
<i>EXIGENCE-SUP-NORM</i>	<i>Exigences du cabinet à l'égard des missions d'audit supérieures aux normes</i>	SQ3
<i>PRAT-CABINET-AVT CHGT</i>	<i>Le cabinet appliquait déjà les exigences des normes avant que les changements aient lieu</i>	SQ3
<i>CHGT-MENTALITÉ</i>	<i>Les changements nécessitent une façon de penser ou d'aborder les choses différemment</i>	SQ3
ENCOD	Encoder : Informations provenant de l'organisation à l'égard des contraintes permettant d'encadrer l'action	SQ2-SQ3
IMP-CCRC	Influence des inspections du CCRC sur les processus organisationnels	SQ3
GEST-RH-FORMA	La formation du personnel	SQ2
<i>GEST-RH-FORMA-INTERNE</i>	<i>Lorsque la formation est en partie ou en totalité développée à l'interne</i>	SQ2
<i>GEST-RH-FORMA-EXTERNE</i>	<i>Lorsque la formation est en partie ou en totalité donnée à l'externe</i>	SQ2
<i>GEST-RH-FORMA-OUTIL</i>	<i>Outils utilisés en formation</i>	SQ2
<i>FORM-UTILE</i>	<i>Cours de formations perçus comme utiles</i>	SQ2
FORM-MULTINVEAU	Formations données selon les niveaux hiérarchiques	SQ2
FORM-INITIALE	Formation donnée aux nouveaux employés	SQ2
<i>FORM-INITIALE-FORMEL</i>	<i>Formation donnée aux nouveaux employés de façon formelle/structurée</i>	SQ2
<i>FORM-INITIALE-INFORMEL</i>	<i>Formation donnée aux nouveaux employés de façon informelle/non structurée (sur le terrain)</i>	SQ2

Code	Définition	Questions de recherche liée
MEPL	Mettre en place : Confrontation des codes et des situations réelles/entreposage de la connaissance	SQ2
<i>INTG-RÉVISION</i>	<i>Lorsque c'est par le biais de révision que l'on apprend le changement</i>	SQ1
INTERAGIR	Interagir : Intervention d'organisations externes facilitant l'institutionnalisation des connaissances	SQ1-SQ2-SQ3
INTORG	Lorsque la notion d'inter-organisation apparaît	SQ1-SQ2-SQ3
MAISON	Pour tout élément développé à l'interne	SQ1-SQ2-SQ3
Autres codes non liés au cadre spécifiquement		
CHGT-DIFF	Changements perçus difficiles	SQ3
<i>CHGT-DIFF-RAIS</i>	<i>Raisons pour lesquelles les changements ont été perçus difficiles</i>	SQ3
<i>CHGT-DIFF-FACILITATEUR</i>	<i>Lorsqu'un changement est mentionné comme difficile, mais qu'il y a eu des facteurs atténuant la difficulté</i>	SQ3
<i>CHGT-FACILE</i>	<i>Les changements perçus comme n'ayant pas posé de difficulté</i>	SQ3
<i>CHGT-FACILE-RAIS</i>	<i>Raisons pour lesquelles le changement a été perçu comme n'étant pas difficile</i>	SQ3
<i>PERTINENCE-NORM</i>	<i>Le répondant se questionne sur la pertinence d'une norme</i>	SQ3
<i>PERTINENCE-NORM-CLT</i>	<i>Pertinence des normes du point de vue du client</i>	SQ3
INFLUENCE-PUNITIF	Influence des sanctions potentielles en cas de non-respect des normes sur l'apprentissage	SQ1-SQ2-SQ3

Code	Définition	Questions de recherche liée
<i>CRITIQ-PROF-INCERTITUDE</i>	<i>Critique de l'instabilité des normes</i>	SQ3
<i>PROFESSIONNALISME</i>	<i>Notion de professionnalisme dans le discours</i>	SQ3
<i>PROFESSIONNALISME-RIGUEUR</i>	<i>Discours sur le besoin de rigueur du cabinet</i>	SQ3
<i>RÉTROSPECTION</i>	<i>Flux de rétrospection</i>	SQ1-SQ2-SQ3
<i>COMPARAISON-CONFR</i>	<i>Commentaire formulé à l'égard d'autres cabinets</i>	SQ1-SQ2-SQ3
<i>NORM-EXAM</i>	<i>Discussion des normes de missions d'examen</i>	SQ1-SQ2-SQ3
<i>VALORIS-NELLE-NORM</i>	<i>Regard critique positif sur les changements survenus en certification</i>	SQ2-SQ3
<i>COMPARAISON-GD-PETIT</i>	<i>Comparaison entre les grands et les petits cabinets quel que soit le sujet</i>	SQ1-SQ2-SQ3
<i>NCECF</i>	<i>Changements induits par les NCECF</i>	SQ1-SQ2-SQ3
<i>IFRS</i>	<i>Changements induits par les IFRS</i>	SQ1-SQ2-SQ3
<i>INSPEC-ORDRE</i>	<i>Commentaire en lien avec les inspections professionnelles de l'Ordre</i>	SQ3
<i>IMPACT-Gal-CHGT</i>	<i>Impact des changements en général</i>	SQ1-SQ2-SQ3
<i>EXIGENCE-PROF</i>	<i>Discute des exigences ou caractéristiques de la profession sans qu'il s'agisse d'une critique</i>	SQ1-SQ2-SQ3
<i>MERCANTILISIME</i>	<i>Discussion porte sur le besoin de faire de l'argent</i>	SQ3
<i>PS-MULTIFONCTION</i>	<i>Praticien seul qui explique l'aspect multitâche d'un associé seul</i>	SQ2-SQ3
<i>UNIFICATION ORDRE</i>	<i>Discussion faisant référence à l'influence de l'unification des ordres</i>	SQ3

Code	Définition	Questions de recherche liée
RESIST-CHGT	Résistances aux changements rencontrés	SQ2-SQ3
REG	Lorsqu'un répondant mentionne spécifiquement l'aspect régional	SQ1-SQ2-SQ3
IND	En lien avec les individus	SQ1-SQ2-SQ3
GRP	En lien avec le groupe	SQ1-SQ2-SQ3
ORG	En lien avec l'organisation	SQ1-SQ2-SQ3
<i>DESACCORD-NORM</i>	<i>Lorsque le répondant exprime un désaccord avec la norme mise en place</i>	SQ3
<i>INADAP-NORM</i>	<i>Lorsque le répondant juge la norme inadaptée pour sa clientèle</i>	SQ3

BIBLIOGRAPHIE

- Amabile, T. M. (1983). *The social Psychology of Creativity*. New York: Springer-Verlag.
- Argote, L., Beckman, S. L., et Epple D. (1990). The persistence and transfer of learning in industrial settings. *Management Science*, 36(2), p. 140-154.
- Argyris, C. (1977). Double loop learning in organizations. *Harvard Business Review*, 55(5), p. 115-125.
- Argyris, C. et Schon D. (1978). *Organizational Learning: A Theory of Action Approach*. Reading, MA: Addison Wesley.
- Ashbaugh, H. (2004). Ethical issues related to the provision of audit and non-audit services: Evidence from academic research. *Journal of Business Ethics*, 52(2), p. 143-148.
- Attewell, P. (1992). Technology diffusion and organizational learning: The case of business computing. *Organization Science*, 3(1), p. 1-19.
- ACVM (2015). Récupéré le 16 février 2015 de : <https://www.autorites-valeurs-mobilieres.ca/default.aspx?langtype=1036>.
- Ayerbe, C., et Missonier, A. (2007). Validité interne et validité externe de l'étude de cas: principes et mise en œuvre pour un renforcement mutuel. *Finance Contrôle Stratégie*, 10(2), p. 37-62.
- Bailey Jr, A. D. (1995). The practicing professional's mental model: Are we creating the right mental models for new professionals? *Issues in Accounting Education*, 10(1), p. 191-195.
- Baker, C. R., Bédard, J., et Prat dit Hauret, C.P. (2014). The regulation of statutory auditing: An institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), p. 371-394.

- Balfour, D. L., et Mesaros, W. (1994). Connecting the local narratives: Public administration as a hermeneutic science. *Public Administration Review*, p. 559-564.
- Bapuji, H., et Crossan, M.M. (2004). From questions to answers: Reviewing organizational learning research. *Management Learning*, 35(4), p. 397-417.
- Beaudin, A. (2009). L'incidence des NCA sur la vérification. *CAMagazine*, Août, p. 36-38.
- Bédard, J. (2001). The disciplinary process of the accounting profession: Protecting the public or the profession? The Quebec experience. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20(4), p. 399-437.
- Bédard, J. (2005). La réponse canadienne aux scandales financiers des États-Unis. *Gestion*, 30(3), p. 20-27.
- Bédard, J., Baker, C. R., et Prat dit Hauret, C. P. (2002). La réglementation de l'audit : une comparaison entre le Canada, les États-Unis et la France. *Comptabilité Contrôle Audit*, 8, p. 139-168.
- Bédard, J., Deis, D. R., Curtis, M. B., et Jenkins, J. G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis. *Auditing*, 27(1), p. 187-218.
- Berends, H., et Lammers, I. (2010). Explaining discontinuity in organizational learning: A process analysis. *Organization Studies*, 31(8), p. 1045-1068.
- Blanchette, M., Racicot, F-É et Sedzro, K. (2013). L'adoption des IFRS au Canada : une analyse empirique de l'incidence sur les états financiers. *CGA Canada*, p. 1-78.
- Bontis, N., Crossan, M. M., et Hulland, J. (2002). Managing an organizational learning system by aligning stocks and flows. *Journal of Management Studies*, 39(4), p. 437-469.
- Boone, J. P., Khurana, I. K., et Raman, K. K. (2010). Do the Big 4 and the second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4), p. 330-352.
- Briloff, A. J. (1990). Accountancy and society a covenant desecrated. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(1), p. 5-30.

- Cassell, C. A., Giroux, G., Myers, L. A., et Omer, T. C. (2013). The emergence of second-tier auditors in the US: Evidence from investor perceptions of financial reporting credibility. *Journal of Business Finance and Accounting*, 40(3-4), p. 350-372.
- CCRC (2004). Rapport public sur les premières inspections de la qualité dans les quatre plus grands cabinets d'experts-comptables.
- CCRC (2005). Deuxième rapport public sur les inspections de la qualité des cabinets d'experts-comptables participant au programme de surveillance du conseil canadien sur la reddition de comptes.
- CCRC (2006). Troisième rapport public sur les inspections de la qualité des cabinets d'experts-comptables participant au programme de surveillance du conseil canadien sur la reddition de comptes.
- CCRC (2007). Quatrième rapport public sur les inspections de la qualité des vérifications effectuées par les cabinets d'experts-comptables participant au programme de surveillance du conseil canadien sur la reddition de comptes.
- CCRC (2009). Sixième rapport public sur les inspections de la qualité des vérifications effectuées par les cabinets d'experts-comptables participant au programme de surveillance du conseil canadien sur la reddition de comptes. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://www.cpab-ccrc.ca/fr/topics/Reports/Pages/default.aspx>
- CCRC (2010). Rapports sur les inspections de 2009. Inspections de la qualité des vérifications effectuées par les cabinets d'experts-comptables participant au programme de surveillance du conseil canadien sur la reddition de comptes. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://www.cpab-ccrc.ca/fr/topics/Reports/Pages/default.aspx>
- CCRC (2011). Améliorer la qualité de la vérification. Rapports des inspections 2010 sur la qualité des vérifications effectuées par les cabinets d'experts-comptables participant au programme de surveillance du conseil canadien sur la reddition de comptes. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://www.cpab-ccrc.ca/fr/topics/Reports/Pages/default.aspx>
- CCRC (2012). Relevé le défi «Un appel à l'action». Rapport public 2011. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://www.cpab-ccrc.ca/fr/topics/Reports/Pages/default.aspx>

- CCRC (2013). Une réglementation efficace – un engagement proactif – des solutions durables. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://www.cpab-ccrc.ca/fr/topics/Reports/Pages/default.aspx>
- CCRC (2014). À propos du CCRC. Note d'information. Récupéré le 16 mars 2015, <http://www.cpab-ccrc.ca/fr/About/Backgrounder/Pages/default.aspx>
- CIPJ (2003). Norme canadienne sur l'indépendance. *Institut Canadien des Comptables Agréés*.
- Cohen, W. M. et Levinthal, D. A. (1990). Absorptive capacity: A new perspective on learning and innovation. *Administrative Science Quarterly*, 35, p. 128-152.
- Cooper, D. J., et Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4), p. 415-444.
- Corbin, J. et Strauss, A. (2008). Basics of Qualitative Research 3e. Sage.
- Couleau-Dupont, A. (2011). Le processus d'appropriation du référentiel IFRS/IAS et de ces évolutions : une analyse des processus organisationnels. *Comptabilités, économie et société*. Montpellier : France, p. 1-23.
- Couleau-Dupont, A. et Demaria, S. (2009). Le processus de changement comptable normatif : une analyse des processus organisationnels. *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg : France*, p. 1-21.
- CPA Canada (2014a). Normes d'information financière et de certification Canada. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://www.nifccanada.ca/conseil-des-normes-daudit-et-de-certification/notre-role/le-cnac/index.aspx>
- CPA Canada (2014b). *Manuel de CPA Canada – Certification*. Récupéré le 17 novembre 2015 de : <http://www.knotia.ca/Knowledge/Home.aspx?productID=127>
- CPA Canada (2014c). CPA Canada : l'unification est une chose faite. *CPA Magazine*, octobre, p. 14-15.
- CPA Canada (2016a). Déontologie des CPA : Indépendance de l'auditeur – Code de déontologie harmonisé (Règle 204). Récupéré le 8 septembre 2016 de : <https://www.cpacanada.ca/fr/la-profession-de-cpa/le-travail-des-cpa/ce-que-font-les-cpa/deontologie-independance-de-lauditeur-regle-204>

- CPA Canada (2016b). Audit et certification. Récupéré le 21 juillet 2016 de : <https://www.cpacanada.ca/fr/ressources-en-comptabilite-et-en-affaires/audit-et-certification>
- CPA Canada (2016c). Récupéré le 21 juillet 2016 de : <https://www.casso.ca/Home.aspx?App=knotia.ca&ReturnTo=https%3a%2f%2fwww.knotia.ca%2fLogin%2fLogin.aspx%3fReturnUrl%3d%252f&SwitchLanguage=fr>
- CPA Canada (2016d). Réévaluation de la norme ISA 315 et du modèle de risque d'audit par l'IAASB. Récupéré le 28 juillet 2016 de : <https://www.cpacanada.ca/fr/connexion-et-nouvelles/blogue/blogue-sur-la-qualite-de-laudit/2016/juillet/reevaluation-de-la-norme-isa-315-par-liaasb>
- Cramer, J. (2005). Compagny learning about corporate social responsibility. *Business Strategy and the Environment*, 14, p. 255-266.
- Crossan, M. M., et Bedrow, I. (2003). Organizational learning and strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 24(11), p. 1087-1105.
- Crossan, M. M., Lane, H. W., White, R. E., et Djurfeldt, L. (1995). Organizational learning: Dimensions for a theory. *International Journal of Organizational Analysis*, 3(4), p. 337-360.
- Crossan, M. M., Lane, H. W., White, R. E. (1999). An organizational learning framework: From intuition to institution. *Academy of Management Review*, 24(3), p. 522-537.
- Crossan, M. M., Maurer, C. C., et White, R. E. (2011). Reflections on the 2009 AMR decade award: Do we have a theory of organizational learning? *Academy of Management Review*, 36(3), p. 446-460.
- Curtis, E., et Turley, S. (2007). The business risk audit - A longitudinal case study of an audit engagement. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), p. 439-461.
- Cyert, R. M., et March, J. G. (1963). *A Behavioral Theory of the Firm*. Englewood Cliffs, NJ.
- Deetz, S. (1996). Crossroads-Describing differences in approaches to organization science: Rethinking Burrell and Morgan and their legacy. *Organization science*, 7(2), p. 191-207.

- Defond M.L. et Francis, J.R. (2005). Audit Research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24, supplément, p. 5-30.
- Defond, M.L. et Lennox, C.S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), p. 21-40.
- Demaria, S. (2008). Changement de normes : la stabilité des choix comptables. 29^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- Demers, C. (2007). *Organizational Change Theories: A synthesis*. Sage.
- Di Milia, L. et Birdi, K. (2010). The relationship between multiple levels of learning practices and objective and subjective organizational financial performance. *Journal of Organizational Behavior*, 31(4), p. 481-498.
- Directive 2006/43/CE du parlement européen et du conseil. (2006, 17 mai). Concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.
- Dodgson, M. (1993). Organizational learning: A review of some literatures. *Organization Studies*, 14(3), p. 375-394.
- Duncan, R.B. et Weiss, A. (1979). Organizational learning: Implications for organizational design. Dans B. Staw (Editions). *Research in Organizational Behavior*, p. 75-123. Greenwich, CT: JAI Press.
- Durocher, S., Fortin, A., et Côté, L. (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1), p. 29-59.
- Durocher, S., Gendron, Y., et Picard, C-F. (2016). Waves of global standardization: Small practitioners' resilience and intra-professional fragmentation within the accounting profession. *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 35(1), p. 65-88.
- Duska, R. (2005). The good auditor – skeptic or wealth accumulator? Ethical lessons learned from the Arthur Andersen debacle. *Journal of Business Ethics*, 57, p. 17-29.
- Dutta, D. K., et Crossan, M. M. (2005). The nature of entrepreneurial opportunities: Understanding the process using the 4I organizational learning framework. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 29(4), p. 425-449.

- Easterby-Smith, M. (1997). Disciplines of organizational learning: Contributions and critiques. *Human Relations*, 50(9), p. 1085-1113.
- Easterby-Smith, M., Crossan, M.M., et Nicolini, D. (2000). Organizational learning: Debates past, present and future. *Journal of Management Studies*, 37(6), p. 783-796.
- Emerson, T., Conroy, S., et Stanley, C. (2007). Ethical attitudes of accountants: Recent evidence from a practitioners' survey. *Journal of Business Ethics*, 71(1), p. 73-87.
- Epplé, D., Argote, L., et Devadas, R. (1991). Organizational learning curves: A method for investigating intra-plant transfer of knowledge acquired through learning by doing. *Organization Science*, 2(1), p. 58-70.
- EPTC-2 (2014). Énoncé de politique des trois conseils. Éthique de la recherche avec des êtres humains. Récupéré le 24 mars 2015 de : http://www.ger.ethique.gc.ca/pdf/fra/eptc2-2014/EPTC_2_FINALE_Web.pdf
- Fiol, C. M., et Lyles, M.A. (1985). Organizational learning. *Academy of Management Review*, 10(4), p. 803-813.
- Gadamer, H. G. (1975). Hermeneutics and social science. *Cultural hermeneutics*, 2(4), p. 307-316.
- Garvin, D. A. (1993). Building a learning organization. *Harvard Business Review*, 71(4), p. 78-91.
- Gendron, Y., et Spira, L. F. (2010). Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), p. 275-300.
- Gendron, Y., Suddaby, R., et Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), p. 169-193.
- Glynn, M. A., Lant, T. K., et Milliken, F. J. (1994). Mapping learning processes in organizations: A multi-level framework linking learning and organizing. *Advances in Managerial Cognition and Organizational Information Processing*, 5, p. 43-83.
- Graebner, M.E., Martin, J.A. et Roundy, P.T. (2012), Qualitative data: Cooking without a recipe. *Strategic Organization*, 10(3), p. 276-284.

- Groupe Servicas (2015). Nos membres. Récupéré le 10 mars 2015 de : <http://www.servicas.com/nos-membres.php>
- Hecimovic, A., et Martinov-Bennie, N. (2011). The differential impact of the force of law Australian Auditing Standards. *Australian Accounting Review*, 21(2), p. 183-192.
- Hedberg, B. (1981). How organizations learn and unlearn. P.C. Nystrom et W. H. Starbuck (Editions). *Handbook of Organizational Design 1*, p. 3-27. London : Oxford University Press.
- Ho Ng, C. (2008). La nouvelle norme canadienne d'audit NCA 600 changera les procédés de vérification des états financiers de groupe. *CAMagazine*, Mai. p. 46-47.
- Hogan, C. E., et Martin, R. D. (2009). Risk shifts in the market for audits: An examination of changes in risk for "second tier" audit firms. *Auditing*, 28(2), p. 93-118.
- Hoogendoorn, M. (2006). International accounting regulation and IFRS implementation in Europe and beyond – experiences with first-time adoption in Europe. *Accounting in Europe*, 3(1), p. 23-26.
- Howell, J. et Higgins, C. (1990). Champion of change: Identifying, understanding, and supporting champions of technological innovations. *Organizational Dynamics*, 19, p. 40-55.
- Huber, G. P. (1991). Organizational learning: The contributing processes and the literatures. *Organization Science*, 2(1), p. 88-115.
- Huberman, A.M. et Miles, M. B. (1991). *Analyse des données qualitatives*. De Boeck-Wesmael, s.a.
- Humphrey, C., Loft, A., et Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), p. 810-825.
- IAASB (2015). Amélioration de la qualité de l'audit pour servir l'intérêt public. L'esprit critique, le contrôle de la qualité et l'audit de groupe. Récupéré le 28 juillet 2016 de : <https://www.ifac.org/publications-resources/invitation-comment-enhancing-audit-quality-public-interest>

- ICCA (2004a). Classement No 19. *Manuel de l'ICCA-Certification*, avril. Récupéré le 24 mars 2015 de : <https://www.knotia.ca/>
- ICCA (2004b). Classement No 20. *Manuel de l'ICCA-Certification*, août. Récupéré le 24 mars 2015 de : <https://www.knotia.ca/>
- ICCA (2005). Classement No 22. *Manuel de l'ICCA-Certification*, juin. Récupéré le 24 mars 2015 de : <https://www.knotia.ca/>
- ICCA (2009a). *Exposé-sondage : adoption des IFRS au Canada II*. CNC, mars, p. 1-18.
- ICCA (2009b). *Guide de l'ICCA sur les nouvelles NCA*. Août, p. 1-150.
- ICCA (2009c). *Manuel de l'ICCA-Certification*, mars.
- IFAC (2015a). Adoption & Implementation. Récupéré le 11 février 2015 de : <https://www.ifac.org/issues-insights/adoption-implementation>
- IFAC (2015b). Présentation de l'organisation. Récupéré le 11 février 2015 de : <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>
- Inkpen, A. C., et Crossan M.M. (1995). Believing is seeing: Joint ventures and organizational learning. *Journal of Management Studies*, 32(5), p. 595-618.
- Jacobs, K. (2003). Class reproduction in professional recruitment: Examining the accounting profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), p. 569-596.
- Jacobs, C., et Coghlan, D. (2005). Sound from silence: On listening in organizational learning. *Human Relations*, 58(1), p. 115-138.
- Jelinek, M. (1979). *Institutionalizing Innovation: A Study of Organizational Learning Systems*. New York: Praeger.
- Jermakowicz, E. K., et Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), p. 170-196.
- Jones, S., et Higgins, A. D. (2006). Australia's switch to international financial reporting standards: A perspective from account preparers. *Accounting & Finance*, 46(4), p. 629-652.

- Jones, O., Macpherson, A., et Thorpe, R. (2010). Learning in owner-managed small firms: Mediating artefacts and strategic space. *Entrepreneurship and Regional Development*, 22(7-8), p. 649-673.
- Jones, O. et Macpherson, A. (2006). Inter-organizational learning and strategic renewal in SMEs: Extending the 4I framework. *Long Range Planning*, 39(2), p. 155-175.
- Kanter, E. (1988). When a thousand flowers bloom: Structural, collective, and social conditions for innovation in organizations. L. Cummings et B. Staw (Editions), *Research in Organizational Behavior*, 10, p. 169-211. Greenwich, CT: JAI.
- Kazdin, A. E. (1975). Behavior Modification in Applied Settings. *Homewood II: Dorsey Press*.
- Khalifa, R., Sharma, N., Humphrey, C., et Robson, K. (2007). Discourse and audit change: Transformations in methodology in the professional audit field. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(6), p. 825-854.
- Kim, D. H. (1993). The link between individual and organizational learning. *Sloan Management Review*, 35(1), p. 37-50.
- Kleysen, R.F. et Dyck, B. (2001). Cumulating Knowledge : An elaboration and extension of Crossan, Lane and White's framework for organisational learning. Working Paper.
- Kœnig G. (2006). L'apprentissage organisationnel : repérage des lieux. *Revue française de gestion*, 160, p. 293-306.
- Leroy, F. et Ramanantsoa, B. (1997). The cognitive and behavioural dimensions of organizational learning in a merger: An empirical study. *Journal of Management Studies*, 34, p. 871-894.
- Levinthal, D. A., et March, J. G. (1993). The myopia of learning. *Strategic management journal*, 14(S2), p. 95-112.
- Levitt, B., et March, J.G. (1988). Organizational learning. *Annual Review of Sociology*, p. 319-340.
- Lincoln, Y. S. et Guba, E.G. (1985). Establishing trustworthiness. *Naturalistic Inquiry*, 289, p. 331.

- Linsley, P. M., et Shrives, P. J. (2009). Mary Douglas, risk and accounting failures. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(4), p. 492-508.
- Loi sur les valeurs mobilières*. (2013). Chapitre V-1.1, r. 25. Règlement 52-107 récupéré le 26 mars 2015 de : <http://www.lautorite.qc.ca/fr/obligations-permanentes-emetteurs-inities-pro.html>
- Malina, M. A. et Selto, F.H. (2001). Communicating and controlling strategy: An empirical study of effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13, p. 47-90.
- March, J. G. (1981). Footnotes to organizational change. *Administrative Science Quarterly*, 26, p. 536-577.
- March, J. G. (1991). Exploration and exploitation in organizational learning. *Organization Science*, 2(1), p. 71-87.
- March, J. G. et Olsen, J.P. (1976). Organizational choice under ambiguity. *Ambiguity and Choice in Organizations*, 2, p. 10-23.
- McSween, P.Y. (2007). Question d'indépendance. *CA Magazine*, décembre, Récupéré le 25 mars 2013 de : <http://www.camagazine.com/archives-fr/edition-imprimee/2007/dec/features/camagazine6224.aspx>
- Middlemiss, J. (2008). Cinq ans déjà. *CA Magazine*, Juin-Juillet, p. 20-25.
- Miles, M. B. et Huberman, A.M. (1994). *Qualitative Data Analysis*. Thousand Oaks, CA : Sage Publications.
- Miles, M. B. et Huberman, A.M. (2003). Chapitre 2 «Centration et délimitation du recueil de données» dans *Analyse de données qualitatives*. De Boeck, p. 37-80.
- Miles, R. H., et Randolph, W.A. (1980). *Influence of organizational learning styles on early development*. In J. H. Kimberly et R. H. Miles (Editions), *The Organization Life Cycle*, p. 44-82. San Francisco : Jossey-Bass.
- Miller, D. (1996). A preliminary typology of organizational learning: Synthesizing the literature. *Journal of Management*, 22(3), p. 485-505.

- Mitchell, A., et Sikka, P. (2004). Accountability of the accountancy bodies: The peculiarities of a British accountancy body. *The British Accounting Review*, 36(4), p. 395-414.
- Morris, T., et Empson, L. (1998). Organisation and expertise: An exploration of knowledge bases and the management of accounting and consulting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5-6), p. 609-624.
- Nelson, R. et Winter, S. (1982), *An Evolutionary Theory of Economic Change*. Cambridge, MA: The Bellhop Press of Harvard University Press.
- Nonaka, I. (1994). A dynamic theory of organizational knowledge creation. *Organization Science*, 5(1), p. 14-37.
- OCPAQ (2014a). Réglementation de la profession. Code de déontologie. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://cpaquebec.ca/la-profession-et-lordre/reglementation-de-la-profession/code-de-deontologie.html>
- OCPAQ (2014b). Communauté des CPA. Regroupements régionaux. Récupéré le 24 mars 2015 de : <http://cpaquebec.ca/communaute-des-cpa/regroupements-regionaux.html>
- OCPAQ (2015a). Règlement sur la formation continue obligatoire des comptables professionnels agréés du Québec. Récupéré le 19 octobre 2015 de : <http://cpaquebec.ca/la-profession-et-lordre/reglementation-de-la-profession/autres-reglements.html>
- OCPAQ (2015b). Protection du public. Récupéré le 22 octobre 2015 de : <http://cpaquebec.ca/protection-du-public/plaintes-et-recours/syndic/resultat-de-lenquete.html>
- OCPAQ (2016). Avis d'experts et ressources. Récupéré le 21 juillet 2016 de : <http://cpaquebec.ca/fr/developpement-professionnel/avis-dexperts-et-ressources/>
- Patton, M.Q. (2002). *Qualitative Research and Evaluation Methods*. Third edition Sage Publications.
- PCAOB (2006). Observations on the Initial Implementation of the Process for Addressing Quality Control Criticisms within 12 Months after an Inspection Report. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://pcaobus.org/Inspections/Pages/PublicReports.aspx>

- PCAOB (2007). Report on the PCAOB's 2004, 2005, and 2006 Inspections of Domestic Triennially Inspected Firms. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://pcaobus.org/Inspections/Pages/PublicReports.aspx>
- PCAOB (2008). Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006 and 2007 Inspections of Domestic Annually Inspected Firms. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://pcaobus.org/Inspections/Pages/PublicReports.aspx>
- POB (2015). About the POB. Récupéré le 16 mars 2015 de : <http://www.publicoversightboard.org/about.htm>
- Power, M. (1997). La société de l'audit. *L'obsession du contrôle*. Paris : La Découverte.
- Prat dit Hauret, C. et Husser, J. (2006). Le changement organisationnel des cabinets comptables libéraux induit par les évolutions du référentiel comptable. *Comptabilité, contrôle, audit et institution(s)*. 27^e congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- Read, W. J., Rama, D. V., et Raghunandan, K. (2004). Local and regional audit firms and the market for SEC audits. *Accounting Horizons*, 18(4), p. 241-254.
- Reitzel, W. A. (1958). Background to Decision Making. Newport, RI: U.S. Naval War College.
- Rezaee, Z., Smith, L. M., et Szendi, J. Z. (2010). Convergence in accounting standards: Insights from academicians and practitioners. *Advances in Accounting*, 26(1), p. 142-154.
- Robson, K., et Cooper, D. J. (1990). Understanding the development of the accountancy profession in the United Kingdom. In *Critical accounts* (pp. 366-390). Macmillan Education UK.
- Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R., et Jones, J. (2007). Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), p. 409-438.
- Rogers, E.M. (1983). Diffusion of Innovations, *New York. Free Press*.
- Roussy, M. (2011). Une typologie de rôles et de stratégies de gestion de rôles conflictuels: l'auditeur interne dans un contexte d'organisations gouvernementales québécoises. Thèse de doctorat.

- Schalow, C. M. (1995). Participation Choice: The exposure draft for postretirement. *Accounting Horizons*, 9(1), p. 27-41.
- SEC (2015). About the SEC. Récupéré le 16 mars 2015 de: <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml#.VEZWRE10zIU>
- Shafer, W. E., Ketchand, A. A., et Morris, R. E. (2004). Auditors' willingness to advocate client-preferred accounting principles. *Journal of Business Ethics*, 52(3), p. 213-227.
- Silvers, D. A. (2007). The current state of auditing as a profession: A view from worker-owners. *Accounting Horizons*, 21(4), p. 437-444.
- Simunic, D. A., et Stein, M. T. (1995). The auditing marketplace. *CA Magazine*, 128(1), p. 53-58.
- Spector, S. (2008). Le passage aux normes internationales d'audit. *Le Reper. CGA Canada*, p.1-11.
- Stata, R., et Almond, P. (1989). Organizational learning: The key to management innovation. *The Training and Development Sourcebook*, 2.
- Sun, P. Y. T., et Anderson, M. H. (2010). An examination of the relationship between absorptive capacity and organizational learning, and a proposed integration. *International Journal of Management Reviews*, 12(2), p. 130-150.
- Sundgren, S., et Svanström, T. (2013). Audit office size, audit quality and audit pricing: Evidence from small- and medium-sized enterprises. *Accounting and Business Research*, 43(1), p. 31-55.
- Sutton, T. G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the USA: A Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), p. 81-95.
- Tandy, P. R., et Wilburn, N. L. (1996). The academic community's participation in standard setting: Submission of comment letters on SFAS nos. 1-117. *Accounting Horizons*, 10(3), p. 92-111.
- The Bottom Line (2014). Canada's accounting top 30. Avril, p. 13-23, récupéré le 24 mars 2015 de : <http://www.thebottomline-digital.com/thebottomline/201404?pg=16#pg12>

- Thiessen, G. (2005). Le Conseil canadien sur la reddition de comptes : qui surveille les surveillants ? *Gestion*, 30(3), p. 17-19.
- Tinker, T. (2002). Beyond the Brilovian critique: Traditional vs. organic intellectuals in critical accounting research. *Accounting and the Public Interest*, 2, p. 68-87.
- Tokar, M. (2005). Convergence and the implementation of a single set of global standards: The real-life challenge. *Accounting in Europe*, 2, p. 47-68.
- Turner, E. (2006). Vers les normes ISA? *CA Magazine*, avril. Récupéré le 25 mars 2015 de : <http://www.camagazine.com/archives-fr/edition-imprimee/2006/april/regulars/camagazine8114.aspx>
- Turner, E. (2010). La documentation et les nouvelles NCA. *CA Magazine*, mars, p. 45-47.
- Tushman, M. et Romanelli, E. (1985). Organizational evolution: A metamorphosis model of convergence and reorientation. Dans L. Cummings et B. Staw (Editions), *Research in Organizational Behavior*, 7, p. 177-222. Greenwich, CT: JAI.
- Uyar, A., et Güngörmüş, A. H. (2013). Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey. *Research in Accounting Regulation*, 25(1), p. 77-87.
- Vera, D., et Crossan, M.M. (2004). Strategic leadership and organizational learning. *Academy of Management Review*, 29(2), p. 222-240.
- Von Hippel, E. (1976). The dominant role of users in the scientific instrument innovation process. *Research policy*, 5(3), p. 212-239.
- Walker, S. P. (2002). «Men of small standing»? Locating accountants in English society during the mid-nineteenth century. *European Accounting Review*, 11(2), p. 377-399.
- Weetman, P., Davie, E. S., et Collins, W. (1996). Lobbying on accounting issues: Preparer/user imbalance in the case of the operating and financial review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), p. 59-76.

- Willot, D. (2015). Commissariat aux comptes, la nouvelle réglementation européenne et ses suites. Récupéré le 17 novembre 2015 de : <http://www.lenouveleconomiste.fr/lesdossiers/commissariat-aux-comptes-la-nouvelle-reglementation-europeenne-et-ses-suites-26123/>
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism – They just don't get it! *Accounting Horizons*, 18(1), p. 45-53.
- Yin, R.K. (2002). Chapitre 2, «Designing Case Studies», *Case Study Research Design and Methods*, Third edition, Sage Publications.
- Yin, R.K. (2009). Chapitre 1, «Introduction : How to know where and when to use case studies as a research method», *Case Study Research Design and Methods*, Fourth edition, Sage Publications.
- Zeff, S. A. (2003a). How the U.S. accounting profession got where it is today: Part I. *Accounting Horizons*, 17(3), p. 189-205.
- Zeff, S. A. (2003b). How the U.S. accounting profession got where it is today: Part II. *Accounting Horizons*, 17(4), p. 267-281.
- Zietsma, C., Winn, M., Branzei, O., et Vertinsky, I. (2002). The war of the woods: Facilitators and impediments of organizational learning processes. *British Journal of Management*, 13, p. S61-S74.